OSNI MOURA RIBEIRO

17ª edição
Ampliada e Atualizada

CONTABILIDADE COMERCIAL FÁCIL

Osni Moura Ribeiro é considerado, atualmente, um dos maiores nomes da Contabilidade no Brasil.

Com vasta experiência na área, é bacharel em Ciências Contábeis e professor de Contabilidade Geral, Comercial, Intermediária, de Custos, Pública, Avançada, Auditoria e Análise de Balanços. É contador e agente fiscal de rendas aposentado da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Contato com autor:
osni@editorasaraiva.com.br

CONTABILIDADE COMERCIAL FÁCIL

Osni Moura Ribeiro

17ª edição
Ampliada e atualizada

www.saraivauni.com.br

Rua Henrique Schaumann, 270
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP: 05413-010
Fone PABX: (11) 3613-3000 • Fax: (11) 3611-3308
Televendas: (11) 3613-3344 • Fax vendas: (11) 3268-3268
Site: http://www.saraivauni.com.br

Filiais

AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE
Rua Costa Azevedo, 56 – Centro
Fone/Fax: (92) 3633-4227 / 3633-4782 – Manaus

BAHIA/SERGIPE
Rua Agripino Dórea, 23 – Brotas
Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895 / 3381-0959 – Salvador

BAURU/SÃO PAULO (sala dos professores)
Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 – Centro
Fone: (14) 3234-5643 – 3234-7401 – Bauru

CAMPINAS/SÃO PAULO (sala dos professores)
Rua Camargo Pimentel, 660 – Jd. Guanabara
Fone: (19) 3243-8004 / 3243-8259 – Campinas

CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO
Av. Filomeno Gomes, 670 – Jacarecanga
Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1331 – Fortaleza

DISTRITO FEDERAL
SIA/SUL Trecho 2, Lote 850 – Setor de Indústria e Abastecimento
Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951 / 3344-1709 – Brasília

GOIÁS/TOCANTINS
Av. Independência, 5330 – Setor Aeroporto
Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806 / 3224-3016 – Goiânia

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO
Rua 14 de Julho, 3148 – Centro
Fone: (67) 3382-3682 / 3382-0112 – Campo Grande

MINAS GERAIS
Rua Além Paraíba, 449 – Lagoinha
Fone: (31) 3429-8300 – Belo Horizonte

PARÁ/AMAPÁ
Travessa Apinagés, 186 – Batista Campos
Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038 / 3241-0499 – Belém

PARANÁ/SANTA CATARINA
Rua Conselheiro Laurindo, 2895 – Prado Velho
Fone: (41) 3332-4894 – Curitiba

PERNAMBUCO/ ALAGOAS/ PARAÍBA/ R. G. DO NORTE
Rua Corredor do Bispo, 185 – Boa Vista
Fone: (81) 3421-4246 / 3421-4510 – Recife

RIBEIRÃO PRETO/SÃO PAULO
Av. Francisco Junqueira, 1255 – Centro
Fone: (16) 3610-5843 / 3610-8284 – Ribeirão Preto

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO
Rua Visconde de Santa Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel
Fone: (21) 2577-9494 / 2577-8867 / 2577-9565 – Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL
Av. A. J. Renner, 231 – Farrapos
Fone: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567 – Porto Alegre

SÃO JOSÉ DO RIO PRETO/SÃO PAULO (sala dos professores)
Av. Brig. Faria Lima, 6363 – Rio Preto Shopping Center – V. São José
Fone: (17) 3227-3819 / 3227-0982 / 3227-5249 – São José do Rio Preto

SÃO JOSÉ DOS CAMPOS/SÃO PAULO (sala dos professores)
Rua Santa Luzia, 106 – Jd. Santa Madalena
Fone: (12) 3921-0732 – São José dos Campos

SÃO PAULO
Av. Antártica, 92 – Barra Funda
Fone PABX: (11) 3613-3666 – São Paulo

360.748.017.002 cód. mãe
361.401.017.002 cód. filho

ISBN 978-85-02-14758-4

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

R37c
17.ed.
Ribeiro, Osni Moura
Contabilidade comercial fácil / Osni Moura Ribeiro. – 17.ed., ampl. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2011.

Contém exercícios
Inclui bibliografia
ISBN 978-85-02-14758-4

1. Contabilidade. I. Título. II. Série.

11-7284. CDD: 657 CDU: 657

Direção editorial	Flávia Alves Bravin
Coordenação editorial	Alessandra Marítimo Borges Ana Paula Matos Gisele Folha Mós Juliana Rodrigues de Queiroz Rita de Cássia da Silva
Produção editorial	Daniela Nogueira Secondo Rosana Peroni Fazolari
Marketing editorial	Nathalia Setrini Luiz
Suporte editorial	Najla Cruz Silva
Arte e produção	ERJ Composição Editorial
Capa	Casa de Idéias
Produção gráfica	Liliane Cristina Gomes
Atualização da 2ª tiragem	ERJ Composição Editorial
Impressão e acabamento	Edições Loyola

Contato com o editorial
editorialuniversitario@editorasaraiva.com.br

17ª Edição
1ª tiragem: 2012
2ª tiragem: 2012

APRESENTAÇÃO

Após a grande aceitação do nosso livro *Contabilidade Básica Fácil*, no qual abordamos as noções básicas da Contabilidade, apresentamos este volume, com o título de *Contabilidade Comercial Fácil*, que segue a mesma linha implantada no *Contabilidade Básica Fácil.*

A proposta deste livro é apresentar um trabalho didático e prático que possibilite ao estudante compreender com facilidade os principais procedimentos contábeis necessários aos registros dos fatos que comumente ocorrem nas empresas comerciais.

O programa desenvolvido atende às exigências do currículo do curso superior de Bacharel em Ciências Contábeis, e por sua abrangência, pode ser aplicado em outros cursos de nível médio ou superior onde haja necessidade de desenvolver conhecimentos de contabilidade aplicada às empresas em geral com ênfase para as operações mercantis. Serve, ainda, como fonte de pesquisa aos profissionais que militam na área, bem como aos que se preparam para prestar concursos.

Procuramos condensar os fatos mais importantes da gestão das empresas comerciais, partindo sempre das situações mais fáceis para as menos fáceis, de modo a permitir ao leitor domínio global dos tópicos estudados, ênfase primordial no aprendizado.

Nos 10 capítulos que compõem este volume destacamos a constituição (nascimento), a gestão (vida) e a extinção (morte) das empresas comerciais através da contabilização minuciosamente explicada.

Tivemos a preocupação de incluir, logo no Capítulo 1, resumidamente, as Noções Básicas da Contabilidade, escritas em linguagem clara e objetiva, com o intuito de permitir ao estudante, no retorno às aulas, rever os pontos básicos da matéria. Assim, sempre que o estudante tiver dificuldade para acompanhar as aulas, poderá recorrer a este item,

o mesmo acontecendo com as pessoas que, já possuindo conhecimentos de Contabilidade, após um período afastadas da prática contábil, pretendam retornar aos estudos da matéria. A inclusão deste resumo auxiliará também aos professores que pretendam atingir os pontos críticos do aprendizado.

Trata-se de uma obra inteiramente prática, contendo a teoria estritamente necessária para o bom entendimento da matéria. Ao final das explicações encontram-se atividades teóricas e práticas, as quais possibilitam ao estudante fixar a parte teórica e vivenciar o modo pelo qual esses conceitos serão aplicados na vida profissional.

Aos cursos que dispõem de apenas 72 aulas, sugerimos o planejamento de aulas apresentado no final do livro (p. 445).

Em 2008, procedemos importante reformulação nesta obra, especialmente para ajustá-la às mudanças trazidas pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e pela Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, que promoveram importantes alterações na Lei das Sociedades por Ações, especialmente na parte que trata de matéria contábil, para adequar os procedimentos contábeis praticados no Brasil aos padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários do mundo. Essa reformulação abrangeu, também, as mudanças introduzidas na legislação brasileira em geral, na última década, além de uma sólida reestruturação com inclusão de vários assuntos, tornando a obra ainda mais útil e completa.

Assim, a nossa principal preocupação é você, estudante, a quem dedicamos mais este livro, trabalhado cuidadosamente com o objetivo de proporcionar-lhe a cada passo as informações necessárias para que o estudo da Contabilidade seja mais fácil, completo e interessante.

O autor

SUMÁRIO

PARTE I

INTRODUÇÃO

A CONTABILIDADE COMERCIAL E SUA APLICAÇÃO

1.1 Introdução

Para um bom aproveitamento de qualquer assunto que se pretenda estudar, é importante estar bem situado na matéria.

De nada adianta perder horas e horas de leitura se, a cada página, o estudante não consegue adquirir domínio daquilo que até então já leu.

Por mais simples e fácil que seja a matéria, é sempre conveniente que se tenha um ponto de partida.

A Contabilidade é uma matéria fácil de ser entendida e manejada se estudada gradativamente, obedecendo à sequência lógica que a disciplina exige.

Contudo, esse estudo gradativo deve abranger principalmente a parte básica da matéria, pois, uma vez compreendido com bastante precisão o mecanismo do débito e do crédito, o estudante terá condições de assimilar facilmente qualquer assunto contábil.

Em nosso livro *Contabilidade Básica Fácil*, apresentamos, de maneira gradual e bem dosada, as noções básicas que o ensino da Contabilidade exige, permitindo que o estudante, a cada passo, domine a matéria estudada, tornando mais fácil o entendimento dos assuntos seguintes.

Sabemos que Contabilidade é prática; só é possível compreendê-la e dominá-la se a exercitamos. Se o aluno deixa de se exercitar por um período de férias (entre os primeiro e segundo anos ou mesmo entre um e outro semestre), torna-se necessária uma recapitulação do que já foi estudado, principalmente no que se refere à parte básica da matéria, para que, com isso, possa obter melhores resultados nos estudos futuros.

Sendo assim, neste primeiro capítulo, em linhas gerais, apresentaremos as **noções básicas da Contabilidade** para depois entrarmos no estudo da Contabilidade Comercial.

1.2 Noções básicas de Contabilidade

1.2.1 Atributo da Contabilidade

Um dos atributos da **Contabilidade** é permitir o controle da movimentação do Patrimônio das empresas.

O Patrimônio de uma empresa é movimentado em função dos acontecimentos diários, tais como compras, vendas, pagamentos, recebimentos etc.

Registrando esses acontecimentos, a Contabilidade terá condições de fornecer informações sobre a situação do Patrimônio, sempre que solicitada.

1.2.2 Patrimônio

O que é Patrimônio?

Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma empresa.

Vejamos o que significa cada um desses componentes:

Bens são coisas capazes de satisfazer as necessidades humanas e suscetíveis de avaliação econômica.

Do ponto de vista contábil, **bem** é tudo o que uma empresa possui, seja para **uso**, **troca** ou **consumo**.

Exemplo:

Suponhamos que uma empresa possua os seguintes bens:

- prateleiras
- livros para venda (mercadorias)
- papel para embalagem

Desses três, as prateleiras são bens de uso da empresa; os discos são bens de troca e o papel para embalagem é um bem de consumo.

Podemos ainda dividir os bens de uma empresa em:

a. **materiais:** são os bens tangíveis (corpóreos). Dividem-se em móveis e imóveis.

- **Móveis:** são aqueles que podem ser removidos de seu lugar natural por força própria ou alheia. Exemplo: mesa, máquina, veículo etc.
- **Imóveis:** são aqueles que não podem ser removidos de seu lugar natural. Exemplo: terrenos, casas, sítios etc.

b. **imateriais:** são os bens intangíveis (incorpóreos), ou seja, determinados gastos que a empresa faz que, por sua natureza, devem ser considerados bens. Os mais comuns são: Fundo de Comércio, Marcas e Patentes etc.

Direitos são todos os valores que uma empresa tem a receber. Geralmente, os direitos aparecem registrados com o nome do elemento (quase sempre um documento) acrescido da expressão **a Receber**.

Exemplos:

- Duplicatas **a Receber**
- Promissórias **a Receber**

Obrigações são todos os valores que uma empresa tem a pagar. Geralmente, as obrigações são registradas utilizando-se o nome do elemento (quase sempre um documento) acrescido da expressão **a Pagar**.

Exemplos:

- Duplicatas **a Pagar**
- Promissórias **a Pagar**
- Impostos **a Pagar**

Representação gráfica do Patrimônio

Vimos que o Patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações de uma empresa. Para que a Contabilidade desempenhe seu papel de fornecer informações sobre a situação do Patrimônio, ela precisa apresentar esses elementos patrimoniais de alguma forma. A maneira que a Contabilidade utiliza para representar a situação patrimonial é a **forma gráfica**. Os bens, direitos e obrigações podem ser, didaticamente, dispostos em um gráfico em forma de **T**.

Veja:

O gráfico, como podemos observar, tem dois lados:

- no lado esquerdo, colocamos os bens e os direitos;
- no lado direito, colocamos as obrigações.

Veja:

Patrimônio	
Bens Direitos	Obrigações

Ativo e Passivo

A Contabilidade atribui, com muita lógica, um nome para cada um dos lados do gráfico:

Patrimônio	
ATIVO	
Bens Direitos	

O lado esquerdo do gráfico recebe o nome de **Ativo**, pois é composto pelos **bens** e pelos **direitos**, que formam o conjunto dos **elementos positivos** da empresa.

Patrimônio	
	PASSIVO
	Obrigações

O lado direito do gráfico recebe o nome de **Passivo**, pois é composto pelas **obrigações**, as quais formam o grupo dos **elementos negativos** da empresa.

Patrimônio Líquido

No gráfico em **T**, que serve para representarmos os elementos componentes do Patrimônio, a soma do lado esquerdo deverá ser igual à soma do lado direito.

Partindo-se do princípio de que os elementos positivos (Ativo = bens e direitos) devam ser superiores aos elementos negativos (Passivo = obrigações), aparecerá no gráfico um quarto grupo de elementos que denominaremos **Patrimônio Líquido**.

Esse quarto grupo corresponde exatamente à diferença entre o Ativo (bens e direitos) e as obrigações, e será colocado no lado do Passivo para assegurar a igualdade entre os dois lados.

Sendo assim, veja como fica o gráfico do Patrimônio:

Patrimônio	
ATIVO	PASSIVO
Bens Direitos	Obrigações Patrimônio Líquido

Note que temos dois grupos de elementos patrimoniais de cada lado. Veja, agora, quais são os elementos que compõem esses grupos:

- Bens: mesas, automóveis, dinheiro, balcões, mercadorias etc.
- Direitos: Duplicatas a Receber, Promissórias a Receber etc.
- Obrigações: Duplicatas a Pagar, Promissórias a Pagar etc.
- Patrimônio Líquido (composto basicamente por três elementos): Capital, Reservas e Prejuízos Acumulados. Há outros elementos que poderão figurar no Patrimônio Líquido, os quais serão tratados no Capítulo 9.

Os grupos dos bens, direitos e obrigações podem ser entendidos facilmente; porém, isso pode não ocorrer em relação ao Patrimônio Líquido. Veja os conceitos:

- **Capital:** representa a importância em dinheiro ou bens e direitos que uma pessoa possui ao iniciar suas atividades;
- **Reservas** e **Prejuízos Acumulados:** são elementos que representam partes ou o total do resultado apurado pela empresa no final de um exercício social. Quando o resultado do exercício de uma empresa for igual ao lucro, esse lucro terá várias destinações: uma parte vai para o Governo (Contribuição Social e Imposto de Renda); uma parte ou o total poderá ser utilizado para cobrir prejuízos apurados em exercícios anteriores; uma parte poderá ser destinada aos empregados, administradores etc., como participação nos lucros; uma parte poderá ser utilizada para constituição de reservas (para investimentos, por exemplo); uma parte

poderá ser utilizada para aumentar o capital social, e uma parte será destinada ao proprietário ou sócios, em forma de dividendos. Quando o resultado apurado corresponder a prejuízos, esses prejuízos serão acumulados no Patrimônio Líquido para serem, futuramente, compensados.

Movimentação do Patrimônio

A movimentação do Patrimônio ocorre por meio do relacionamento comercial entre a empresa e as pessoas que a visitam diariamente:

- Há pessoas que fornecem mercadorias para a empresa (**fornecedores**). A empresa pode efetuar a compra **à vista** ou **a prazo**. No primeiro caso, ocorre a simples troca de bens: dinheiro por mercadoria; no segundo caso, a empresa cria uma obrigação para pagamento futuro;
- Há pessoas que compram as mercadorias da empresa (**clientes**). A empresa pode vender, também, **à vista** ou **a prazo**. No primeiro caso, há simples troca de bens: dinheiro por mercadoria; no segundo caso, a empresa contrai um direito de receber o valor da venda posteriormente.

Além dessas pessoas (fornecedores e clientes), existem outras que, em função do próprio desenvolvimento normal da empresa, com ela se relacionam prestando-lhe serviços (energia elétrica, telefone etc.), exigindo-lhe impostos etc.

Portanto, podemos concluir que a movimentação do Patrimônio da empresa ocorre em função de quatro acontecimentos principais:

a. compras
b. vendas
c. pagamentos
d. recebimentos

1.2.3 Escrituração

Como a Contabilidade faz o controle do Patrimônio das empresas?

Para que o controle do Patrimônio seja eficaz, a Contabilidade precisa registrar todos os fatos que ocorrem na empresa. Esse registro é feito por meio da escrituração.

Em que consiste a escrituração?

A **escrituração**, uma das técnicas utilizadas pela Contabilidade, consiste em registrar nos livros próprios (Diário, Razão, Caixa e Contas-correntes) todos os fatos que provocam modificações no Patrimônio da empresa.

A escrituração começa pelo livro Diário, em que os fatos são registrados de forma contábil, por meio do lançamento, obedecendo a uma disposição técnica em ordem cronológica.

Para registrar os fatos por meio de lançamentos, a Contabilidade utiliza as **contas**.

1.2.4 Contas

O que é conta?

Conta é o nome técnico dado aos componentes patrimoniais (bens, direitos, obrigações e Patrimônio Líquido) e aos elementos de resultado (Despesas e Receitas).

É por meio das contas que a Contabilidade consegue desempenhar seu papel. Todos os acontecimentos que ocorrem na empresa, responsáveis pela sua gestão, tais como compras, vendas, pagamentos e recebimentos, são registrados nos livros próprios pelas contas.

1.2.5 Classificação das contas

As contas podem ser classificadas em dois grupos:

a. Contas Patrimoniais: são as contas que representam os elementos que compõem o Patrimônio. Dividem-se em dois grandes grupos: Ativo e Passivo.

Exemplo:

Patrimônio

ATIVO	PASSIVO
Bens	Obrigações
Caixa	Fornecedores
Veículos	
Direitos	Patrimônio Líquido
Duplicatas a Receber	Capital

b. Contas de Resultado: dividem-se em contas de Despesas e contas de Receitas:

- **Despesas:** caracterizam-se pelo consumo de bens e pela utilização de serviços.

Exemplos:

- Água e Esgoto
- Energia Elétrica
- Material de Limpeza
- Salários

- **Receitas:** decorrem da venda de bens ou da prestação de serviços.

Exemplos:

- Vendas de Mercadorias
- Receitas de Serviços

1.2.6 Lançamento

O que é lançamento?

Lançamento é o meio pelo qual se processa a escrituração.

Todos os fatos que ocorrem na empresa são registrados nos livros próprios, por meio de uma técnica chamada lançamento. O lançamento é composto pelos seguintes elementos essenciais:

- **local e data** da ocorrência do fato
- conta a ser debitada
- conta a ser creditada
- histórico
- valor

Exemplo:

Tendo em vista um fato ocorrido na empresa, o contabilista o registrará no livro Diário, por meio de um lançamento.

Fato: compra de um automóvel, em dinheiro, conforme Nota Fiscal n. 801, da Casa de Veículos São Paulo, por R$ 50.000.

Para o estudante que não domina bem a matéria, sugerimos que, ao elaborar o lançamento, esquematize-o antes, assumindo os seguintes procedimentos:

1º Identificar o local e a data da ocorrência do fato

Em nosso exemplo, considere **sua cidade e a data de hoje**.

2º Verificar que documento foi emitido na operação

Se não houver documento idôneo que comprove a ocorrência do fato, este não poderá ser contabilizado.

Em nosso exemplo, o documento emitido foi a **Nota Fiscal n. 801**, da Casa de Veículos São Paulo.

3º Identificar os elementos envolvidos na operação

Todo fato ocorre em forma de troca. Logo, existem pelo menos dois elementos envolvidos.

Em nosso exemplo, os elementos envolvidos são:

- dinheiro
- automóvel

Você compra o automóvel e dá o dinheiro em troca.

4º Verificar no Plano de Contas qual delas deveremos utilizar para registrar cada um dos elementos identificados no item anterior

O elemento dinheiro será registrado na conta Caixa, e o elemento automóvel, na conta Veículos.

5º Preparar o histórico do problema

O histórico consiste em relatar o fato. Esse relato deve conter apenas os dados necessários para o bom esclarecimento do evento. São indispensáveis os três elementos a seguir:

- identificação do documento envolvido;
- elemento transacionado;
- nome da pessoa com quem se transaciona.

Assim:

Compra de um automóvel, conforme Nota Fiscal n. 801, da Casa de Veículos São Paulo.

6º Identificar qual das contas será debitada ou creditada

Para facilitar essa identificação, apresentaremos o quadro a seguir:

QUADRO AUXILIAR DA ESCRITURAÇÃO

I. Para elementos patrimoniais: a. Toda vez que aumentar o Ativo, debitar a respectiva conta. b. Toda vez que diminuir o Ativo, creditar a respectiva conta. c. Toda vez que aumentar o Passivo, creditar a respectiva conta. d. Toda vez que diminuir o Passivo, debitar a respectiva conta.
II. Para elementos de Resultados: e. Toda vez que ocorrerem Despesas, debitar a respectiva conta. f. Toda vez que se realizarem Receitas, creditar a respectiva conta.

NOTAS:

- As contas de Despesas somente serão creditadas nos casos de estorno e na apuração do Resultado do Exercício.
- As contas de Receitas somente serão debitadas nos casos de estorno e na apuração do Resultado do Exercício.

Utilizando o quadro, concluímos que, em nosso exemplo de lançamento:

- a conta a ser debitada é Veículos;
- a conta a ser creditada é Caixa.

7º Elaborar o lançamento

Veja como o lançamento é efetuado no livro Diário:

LOCAL E DATA → *São Paulo, 13 de outubro de x1*
CONTA DEVEDORA → *Veículos*
CONTA CREDORA → *a Caixa*
HISTÓRICO → *Compra de um automóvel, conforme Nota Fiscal nº 801, da Casa de Veículos São Paulo.*
50.000 ← VALOR

OBSERVAÇÃO:

- A conta credora é precedida da preposição **a**, por simples convenção da Contabilidade.

Como você pôde observar, a escrituração contábil registra os acontecimentos nos livros, por meio de técnicas próprias, com o objetivo de controlar o Patrimônio.

Veja, a seguir, os tópicos sobre Razonete e Balancete.

1.2.7 Razonete

Razonete nada mais é que um **Razão simplificado**.

Como vimos, todos os acontecimentos que ocorrem na empresa são registrados pela Contabilidade, inicialmente no livro Diário e, depois, nos demais livros de escrituração.

Dentre os livros de escrituração, sem dúvida o mais importante para a Contabilidade é o Razão, porque registra o movimento individualizado de cada uma das contas movimentadas pela empresa.

Assim, depois de efetuados os lançamentos no Diário, o contabilista deve transcrevê-los para o livro Razão.

Entretanto, para atender aos fins didáticos propostos, em substituição ao livro Razão, podem ser usados, com mais facilidade, os Razonetes.

Utilizaremos tantos gráficos em **T** (gráfico em **T** é o Razonete) quantas forem as contas existentes na escrituração do Diário.

Veja, a seguir, como utilizar o Razonete.

Suponhamos que, em uma empresa, tenham ocorrido os seguintes fatos:

Exemplo:

a. venda de um automóvel, à vista, por R$ 20.000;

b. venda de mercadorias, à vista, por R$ 5.000.

Registros no Diário: Registros nos Razonetes:

1.2.8 Balancete

Balancete é uma relação das contas extraídas do livro Razão, com seus saldos devedores ou credores.

O principal objetivo das empresas é a obtenção do lucro. Mas o lucro é apenas um dos resultados da gestão da empresa em um determinado exercício, pois pode ocorrer prejuízo.

Como as empresas apuram seus resultados?

Para apurar os resultados no final do ano (exercício), as empresas adotam uma série de procedimentos, tendo como ponto de partida a elaboração do Balancete, o qual relaciona todas as contas utilizadas pela Contabilidade no período.

A partir do Balancete, procedem-se as demais providências visando à apuração do resultado.

Assim, podemos concluir que a base da Contabilidade se assenta em três procedimentos:

a. registro dos fatos no livro Diário;

b. registro dos fatos no livro Razão (transcritos do Diário);

c. elaboração do Balancete de Verificação.

A elaboração do Balancete não apresenta nenhuma dificuldade.

No exemplo que apresentaremos a seguir, note que o Balancete possui quatro colunas: duas reservadas para o **movimento** (débito e crédito) e duas reservadas para o **saldo** (devedor ou credor).

O preenchimento das colunas do **movimento** constitui pura transcrição do total do débito e do total do crédito de cada conta constante do livro Razão, ou do Razonete, se for o caso.

O preenchimento das colunas reservadas para o **saldo** é feito mediante à diferença entre o débito e o crédito de cada conta constante da coluna **movimento**. Assim, se o débito na coluna **movimento** superar o crédito, o saldo será devedor; caso contrário, sendo o crédito da coluna **movimento** superior ao débito, o saldo será credor.

Suponhamos que uma empresa possua, no final de um determinado exercício, o seguinte movimento no Razonete:

CAIXA

D		C	
(1)	1.000	(2)	500
(3)	300		
	1.300		

MERCADORIAS

D		C	
(2)	500	(3)	300

CAPITAL

D		C	
		(1)	1.000

Veja como o Balancete será preenchido:

BALANCETE

Nº DE ORDEM	CONTAS	MOVIMENTO		SALDO	
		DÉBITO	CRÉDITO	DEVEDOR	CREDOR
1	Caixa	1.300	500	800	—
2	Mercadorias	500	300	200	—
3	Capital	—	1.000	—	1.000
	TOTAIS	1.800	1.800	1.000	1.000

OBSERVAÇÕES:

- Nas colunas do **movimento**, conforme apontamos, ocorre a pura transcrição do que consta no Razonete.
- As colunas do **saldo** correspondem à diferença entre o débito e o crédito das colunas do **movimento**.

Feita uma rápida recapitulação da base do processo contábil, desde a ocorrência do fato e de seu registro no Diário e no Razonete até a elaboração do Balancete, resolva as atividades propostas a seguir, para que possamos estudar, adequadamente, a Contabilidade Comercial.

NOTA:

- Se após a recapitulação você ainda não conseguir situar-se na matéria, antes de passar para o capítulo seguinte, sugerimos que estude nosso livro ***Contabilidade Básica Fácil***, no qual encontrará, minuciosamente explicada, a base da Contabilidade.

Atividades Práticas

Escriture no Diário e no Razonete e levante o Balancete de Verificação:

PRÁTICA 1

1. Investimento inicial em dinheiro: R$ 1.000.
2. Compra de móveis para uso, à vista, R$ 300, conforme Nota Fiscal n. 71 de J. A. S/A.
3. Pagamento de despesas de aluguéis, em dinheiro, no valor de R$ 100, conforme recibo n. 1.
4. Compra de um terreno, a prazo, mediante emissão de Notas Promissórias, R$ 800, de Rui Mendes, conforme escritura.

PRÁTICA 2

1. Investimento inicial como segue:
   a) em dinheiro: R$ 500;
   b) diversos móveis avaliados em R$ 600.
2. Abertura de conta Movimento no Banco do Brasil, com depósito inicial de R$ 500.
3. Compra de um armário de aço, a prazo, de Onofre S/A, conforme Nota Fiscal n. 0003, R$ 50.
4. Compra de materiais de expediente, conforme Nota Fiscal n. 999, da Casa Lúcia, R$ 60 (pago com o cheque no 1 do Banco do Brasil).
5. Pagamento a Onofre S/A de parte de compra efetuada, com o cheque n. 2, R$ 30.
6. Venda de um armário de aço, conforme Nota Fiscal n. 001, à vista, R$ 50.

PRÁTICA 3

1. Investimento inicial como segue:
   a) em dinheiro: R$ 3.000;
   b) um automóvel avaliado em R$ 300;
   c) uma Nota Promissória de R$ 350.
2. Compra de mercadorias, à vista, conforme Nota Fiscal n. 231, da Casa São Paulo, R$ 1.000.
3. Compra de mercadorias, a prazo, mediante aceite de Duplicata, de J. Ferreira Ltda., conforme Nota Fiscal n. 333, R$ 2.000.
4. Pagamento de despesas com impostos, à vista, R$ 100.
5. Venda de mercadorias, a prazo, a Jair Lemes, conforme Nota Fiscal n. 001, com aceite da Duplicata no 1/1, R$ 800.
6. Venda de mercadorias, conforme Notas Fiscais n. 002 a 050, à vista, R$ 1.100.

1.3 A Contabilidade Comercial e sua aplicação

Contabilidade Comercial é um ramo da Contabilidade que possibilita o controle da movimentação do Patrimônio das empresas comerciais.

Sabemos que existem os mais variados tipos de empresas, diferindo umas das outras em função da atividade característica que cada uma desenvolve. Assim, existem empresas industriais, transportadoras, financeiras, agrícolas, comerciais etc.

Para cada tipo de empresa, existe um ramo da Contabilidade. Assim, à empresa comercial aplica-se a Contabilidade Comercial, à empresa industrial, a Contabilidade Industrial, e assim por diante.

Então, podemos dizer que existem várias Contabilidades?

Não. A Contabilidade é uma só, com seus pressupostos básicos. O que existe são ramificações da Contabilidade, criadas para permitir a cada tipo de entidade a aplicação adequada desses pressupostos contábeis, segundo suas características próprias.

São pressupostos básicos da contabilidade o regime de competência, a continuidade, a relevância, a materialidade, a primazia da essência sobre a forma etc.

O campo de aplicação da Contabilidade Comercial abrange, evidentemente, todas as empresas comerciais.

Empresa comercial é aquela cujo principal objetivo é aproximar o produtor do consumidor. Assim, sua atividade principal pode ser resumida nas operações de compra e venda de mercadorias.

O nosso objetivo, nesta obra, é estudar a Contabilidade voltada para as empresas comerciais. Assim, você encontrará nos capítulos seguintes a maneira correta de contabilizar as operações típicas das empresas comerciais.

Atividades Teóricas 1

1. Responda:
   1.1 O que é Contabilidade Comercial?
   1.2 Existem várias Contabilidades?
   1.3 Qual é o campo de aplicação da Contabilidade Comercial?

2. Escolha a alternativa correta nos testes seguintes:

2.1 A empresa que tem como principal objetivo aproximar o produtor do consumidor é a empresa:

a) industrial.
b) agrícola.
c) transportadora.
d) comercial.

2.2 A atividade principal das empresas comerciais se resume:

a) nas operações de compra de mercadorias.
b) nas operações de venda de mercadorias.
c) nas operações de compra e de venda de mercadorias.
d) nenhuma das alternativas.

PARTE II

INÍCIO DAS ATIVIDADES DAS EMPRESAS COMERCIAIS

CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS COMERCIAIS

2.1 Introdução

Para que as empresas comerciais possam desenvolver suas atividades, é preciso que estejam devidamente constituídas e legalizadas.

A **legalização** é feita por meio do registro de seus atos constitutivos na Junta Comercial do Estado, na Secretaria da Receita Federal, na Prefeitura Municipal da localidade, na Secretaria da Fazenda do Estado, na Previdência Social e na Delegacia Regional do Trabalho. De acordo com o ramo de atividade que irão exercer, as empresas comerciais poderão estar sujeitas, ainda, a registros em outros órgãos e à concessão de alvarás.

Antes de estudarmos a contabilização dos fatos que ocorrem na fase de constituição das empresas comerciais, veremos os livros nos quais esses registros são efetuados, bem como um Plano de Contas próprio para empresas comerciais, no qual estão previstas todas as contas que utilizaremos no decorrer de nossos estudos.

2.2 Livros utilizados pelas empresas comerciais

Todos os acontecimentos que ocorrem diariamente na empresa comercial, responsáveis por sua gestão, são registrados em livros próprios, nos quais fica configurada sua própria vida. Segundo estabelece o artigo 1.179 do Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.406/2002), todas as empresas (sejam elas caracterizadas como empresário — empresa individual — ou como sociedade empresária) estão obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva. O controle contábil das empresas

começa com a escrituração dos atos administrativos relevantes e de todos os fatos administrativos no livro Diário, completando-se, depois, nos demais livros de escrituração.

De acordo com o disposto no § 2 do artigo 1.179 do Código Civil Brasileiro, está dispensado da escrituração contábil, somente o pequeno empresário.

Assim, todas as empresas, sejam elas micro, de pequeno, médio ou grande portes, estão obrigadas a manter escrituração contábil, exceto o pequeno empresário.

Pequeno empresário é o empresário individual caracterizado como microempresa que aufira receita bruta anual de até $ 36.000 (artigo 68 da Lei Complementar n. 123/2006).

Microempresas (ME) são as sociedades empresárias, as simples ou ainda o empresário, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que aufiram, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a $ 240.000.

2.2.1 Classificação dos Livros de Escrituração

Os livros de escrituração têm várias finalidades. Uns servem para registrar as compras, outros para registrar as vendas, controlar os estoques, os lucros ou prejuízos fiscais. Há livros em que são registrados os empregados e outros em que se registram as Atas das Assembleias.

Quanto à utilidade

- **Principais:** utilizados para o registro de todos os eventos do dia a dia da empresa comercial, como ocorre com os livros Diário e Razão.
- **Auxiliares:** utilizados para o registro de eventos específicos, como os livros Caixa, Contas-correntes, Registro de Duplicatas, além de todos os livros fiscais que podem servir de suporte para a escrituração do Diário e do Razão.

Quanto à natureza

- **Cronológicos:** aqueles em que os registros são efetuados obedecendo à rigorosa ordem cronológica de dia, mês e ano. Segundo a legislação atual, todos os livros destinados à escrituração mercantil são cronológicos (art. 1.183 do Código Civil/2002, art. 2º Decreto-lei n. 486/1969 etc.).
- **Sistemáticos:** destinados ao registro de eventos da mesma natureza, como é o caso do livro Caixa, destinado somente para o registro de operações que envolvem entradas e saídas de dinheiro; o livro Contas-correntes, destinado somente para o registro de transações que envolvem direitos e obrigações etc.

Quanto à finalidade

- **Obrigatórios:** exigidos pela legislação civil (Código Civil/2002), pela legislação comercial (Decreto-lei n. 486/1969), pela legislação tributária (RIR/1999) e pela legislação societária (Lei n. 6.404/1976).

Exemplos:

- Exigido pela legislação civil, comercial, tributária e societária: livro Diário.
- Exigido especificamente pela legislação comercial: livro de Registro de Duplicatas — Lei n. 5.474/68.
- Exigidos por leis tributárias:

i. âmbito federal: livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) — Decreto-lei n. 1.598/1977; livro Razão — Lei n. 8.218/1991; livro Caixa (obrigatório somente para as microempresas e para as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples (§2º do art. 26 da Lei Complementar n. 123/2006), bem como para as empresas que optarem pela tributação do Imposto de Renda (IR) com base no lucro presumido, desde que optem também pela não manutenção de escrita contábil para fins de recolhimento do Imposto de Renda (parágrafo único do art. 527 do RIR/1999). Podem optar pela tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, as pessoas jurídicas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R$ 48.000.000, desde que não estejam obrigadas à tributação com base no lucro real (art. 516 do RIR/99).

ii. âmbito estadual: cada Estado, por meio de legislação própria, poderá determinar a obrigatoriedade da adoção e escrituração de vários livros, como Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS etc.

iii. âmbito municipal: cada município poderá determinar a adoção e escrituração de livros específicos, sendo o mais comum o Livro de Registro de Notas Fiscais e Faturas de Serviços (Prefeitura do Município de São Paulo).

- Exigidos por leis societárias: a Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 177, estabelece que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da própria Lei n. 6.404/1976, e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Estabelece, ainda em seu artigo 100, que a companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para

qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais: livro de Registro de Ações Nominativas; livro de Transferência de Ações Nominativas; livro de Registro de Partes Beneficiárias Nominativas; livro de Registro de Partes Beneficiárias Endossáveis; livro de Registro de Debêntures Endossáveis; livro de Registro de Bônus de Subscrição Endossáveis; livro de Atas das Assembleias Gerais; livro de Presença dos Acionistas; livro de Atas das Reuniões do Conselho de Administração; livro de Atas das Reuniões da Diretoria; livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

- **Facultativos:** utilizados pelas empresas comerciais sem que haja exigência legal. Esses livros, como podem servir de suporte para o registro nos livros Diário e Razão, são denominados, também, livros auxiliares. Exemplos: Livro Caixa (exceto para as ME, EPP e optantes pela tributação do IR com base no lucro presumido, conforme já comentamos), livro Contas-correntes, livro de Controle de Contas a Receber, livro de Controle de Contas a Pagar etc.

É importante destacar que entre os livros de escrituração, o Diário, por destinar-se ao registro de todos os eventos que ocorrem no dia a dia das entidades, é o mais importante sob o ponto de vista legal, enquanto o Razão, por permitir o controle em separado de cada conta, é o mais importante sob o ponto de vista contábil.

Salienta-se, ainda, que as legislações previdenciária e trabalhista podem reiterar às empresas a manutenção dos livros exigidos pela legislação civil e comercial, bem como exigir a adoção de outros, embora de cunho não comercial, como é o caso dos livros de registro de empregados, de registro de horário de trabalho e de Inspeção do Trabalho, exigidos pela legislação trabalhista.

Atividades Teóricas 1

1. Responda:

1.1 Cite três órgãos nos quais as empresas devem registrar seus atos constitutivos.

1.2 Em qual livro de escrituração começa o controle contábil das empresas comerciais?

1.3 O que é microempresa?

1.4 Qual é o livro de escrituração mais importante sob o ponto de vista legal?

1.5 Cite dois livros exigidos pela legislação societária.

2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:

2.1 Segundo estabelece o Código Civil Brasileiro, todas as empresas (sejam elas caracterizadas como empresário — antiga empresa individual — ou como sociedade empresária) estão obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva.

2.2 Pequeno empresário é o empresário individual caracterizado como empresa de pequeno porte que aufira receita bruta anual de até R$ 36.000.

2.3 Simples é um sistema de tributação simplificado, criado pelo governo federal especificamente para beneficiar as ME e as EPP.

2.4 O Razão é o livro mais importante sob o ponto de vista contábil.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 O Código Civil Brasileiro dispensa da escrituração contábil:

a) As microempresas e as empresas de pequeno porte.
b) O empresário rural e o pequeno empresário.
c) Todas as empresas optantes pelo regime do Simples.
d) Todas estão corretas.

3.2 Quanto à utilidade, os livros de escrituração podem ser:

a) principais e auxiliares.
b) cronológicos e sistemáticos.
c) obrigatórios e facultativos
d) nenhuma das alternativas.

3.3 Quanto à natureza, os livros de escrituração podem ser:

a) principais e auxiliares.
b) cronológicos e sistemáticos.
c) obrigatórios e facultativos
d) nenhuma das alternativas.

3.4 Quanto à finalidade, os livros de escrituração podem ser:

a) principais e auxiliares.
b) cronológicos e sistemáticos.
c) obrigatórios e facultativos.
d) nenhuma das alternativas.

2.3 Plano de contas

2.3.1 Conceito

O **Plano de Contas** é um conjunto de contas, diretrizes e normas que disciplinam as tarefas do setor de Contabilidade, objetivando a uniformização dos registros contábeis.

O Plano de Contas constitui uma ferramenta indispensável ao desenvolvimento do processo contábil, sendo que cada empresa deve elaborá-lo tendo em vista suas peculiaridades, observando-se os princípios de contabilidade, as disciplinas contidas na Lei n. 6.404/1976, a legislação específica do ramo de atividade exercido pela empresa, bem como as normas brasileiras de contabilidade emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

É importante salientar que as instituições financeiras, dentre elas os estabelecimentos bancários, estão sujeitas à adoção do Plano de Contas específico das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif). Da mesma forma, as companhias que atuam no ramo de seguros estão sujeitas à adoção do Plano de Contas específico aprovado pela Superintendência de Seguros Privados (Susep).

Assim, tendo em vista o porte, o ramo de atividade da empresa, bem como a quantidade de informações exigidas pelos usuários, o Plano de Contas poderá conter um número maior ou menor de informações.

2.3.2 Composição do Plano de Contas

O ideal é que o Plano de Contas contenha, pelo menos, as seguintes partes: Manual de Contas, Modelos de Demonstrações Contábeis Padronizadas e Elenco de Contas.

Manual de Contas

O Manual de Contas tem por finalidade apresentar informações detalhadas de cada conta, servindo de guia para que o contabilista possa registrar, uniformemente, todos os eventos responsáveis pela gestão do Patrimônio da empresa.

As informações contidas no Manual de Contas devem envolver o código numérico, a intitulação (nome da conta), a função (para que serve a conta), o funcionamento (em que circunstância será debitada ou creditada), a natureza (devedora ou credora), os critérios de avaliação de cada conta, exemplos de lançamentos apropriados para o registro de operações raras, roteiros para conciliações de dados, além de informações acerca dos documentos que servem de suporte aos registros contábeis.

Modelos Padronizados de Demonstrações Contábeis

Além dos modelos das demonstrações contábeis exigidas pela Lei n. 6.404/1976, deverão constar dos Planos de Contas modelos de todos os demais quadros, livros auxiliares, fichas, mapas de apropriação ou rateio, relatórios, gráficos, ou seja, de todos os quadros sintéticos ou analíticos que devam ser elaborados pelo setor de Contabilidade da empresa.

Elenco de Contas

O Elenco de Contas consiste na relação das contas que serão utilizadas para o registro dos fatos administrativos responsáveis pela gestão do Patrimônio da empresa, bem como dos atos administrativos considerados relevantes (aqueles cujos efeitos possam se traduzir em modificações futuras no patrimônio da empresa).

O Elenco de Contas envolve a intitulação (rubrica, nome) e o código de cada conta.

Segundo estabelece o artigo 178 da Lei n. 6.404/1976, no Balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do Patrimônio que registram, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

No Ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- Ativo Circulante; e
- Ativo Não Circulante, composto por Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Grau de liquidez é o maior ou menor prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

No Ativo Circulante serão classificados os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente, enquanto no Ativo Realizável a Longo Prazo serão classificados realizáveis após o término do exercício seguinte.

No Passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- Passivo Circulante;
- Passivo Não Circulante; e

- Patrimônio Líquido, dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

As contas representativas de obrigações (Passivo Exigível) devem ser classificadas observando-se a ordem decrescente do grau de exigibilidade dos elementos nelas registrados.

Grau de exigibilidade representa o maior ou menor prazo em que a obrigação deve ser paga.

Assim, no Passivo Circulante serão classificadas as obrigações quando se vencerem no exercício seguinte, e no Passivo Exigível a Longo Prazo, se tiverem vencimento em prazo maior.

NOTAS:

- Na companhia em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação das contas representativas de direitos ou de obrigações no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo. (Parágrafo único do artigo 179 da Lei n. 6.404/1976.)
- Exercício social é um período de 12 meses, normalmente coincidente com o ano civil (de 1º de janeiro a 31 de dezembro). No final do exercício social, as empresas apuram os seus resultados e elaboram as demonstrações contábeis. Ciclo operacional é o espaço de tempo necessário para que a empresa conclua ou realize sua atividade principal. O ciclo operacional de uma empresa comercial vai desde o momento da compra até o momento da venda das mercadorias; o de uma empresa industrial inicia no momento da aquisição do material, passa por sua transformação e termina com a venda dos produtos. Em uma empresa de construção civil, o ciclo operacional corresponde ao tempo necessário para se construir um imóvel; em uma indústria que trabalha sob encomenda, ele dura o tempo necessário para se produzir o artigo encomendado; em uma empresa agrícola, compreende o período de tempo entre o preparo da terra para o plantio e a colheita.
- Os direitos e as obrigações derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia, serão classificados, respectivamente, no Ativo Realizável a Longo Prazo ou no Passivo Exigível a Longo Prazo, independentemente do prazo de vencimento.

A seguir, você poderá observar um modelo de Elenco de Contas próprio para empresas comerciais, elaborado de acordo com a Lei n. 6.404/1976.

Gráfico I

Contas Patrimoniais

1 ATIVO	
1.1	ATIVO CIRCULANTE
1.1.1	DISPONIBILIDADES
1.1.1.01	Caixa Geral
1.1.1.01.1	Matriz
1.1.1.01.1.001	Caixa
1.1.1.01.1.002	Fundo Fixo de Caixa[1]
1.1.1.01.2	Fábrica
1.1.1.01.2.001	Caixa
1.1.1.01.2.002	Fundo Fixo de Caixa
1.1.1.01.3	Loja 1 Serviços
1.1.1.01.3.001	Caixa
1.1.1.01.3.002	Fundo Fixo de Caixa
1.1.1.01.4	Loja 2 Varejo
1.1.1.01.4.001	Caixa
1.1.1.01.4.002	Fundo Fixo de Caixa
1.1.1.02	Bancos conta Movimento
1.1.1.02.1	Matriz
1.1.1.02.1.001	Banco Urupês S/A
1.1.1.02.2	Fábrica
1.1.1.02.2.001	Banco Urupês S/A
1.1.1.02.3	Loja 1 Serviços
1.1.1.02.3.001	Banco Urupês S/A
1.1.1.02.4	Loja 2 Varejo
1.1.1.02.4.001	Banco Urupês S/A
1.1.1.03	Numerário em Trânsito[2]
1.1.1.03.1.999	Matriz
1.1.1.03.2.999	Fábrica

CONTINUA

[1] Corresponde a determinada quantia de dinheiro, entregue a um empregado da empresa que se incumbirá de realizar pequenos gastos. A conta Fundo Fixo de Caixa permanecerá sempre com seu saldo original, salvo quando ocorrer aumento ou diminuição do limite do fundo. Os comprovantes dos gastos efetuados pelo responsável pelo fundo fixo de caixa, periodicamente, são apresentados ao caixa geral, no qual serão contabilizados, e o saldo original será reconstituído mediante cheque nominal a favor do responsável pelo fundo.

[2] Compreendem as disponibilidades que, embora de propriedade da empresa, até a data do Balanço não integraram o saldo de caixa ou de bancos. Trata-se de casos esporádicos que, normalmente, representam valores transferidos de filiais para a matriz e vice-versa, por meio de ordens de pagamento ou cheques. Não confundir com cheques emitidos e contabilizados pela empresa, porém não compensados pelo beneficiário; casos que merecem destaque nas conciliações bancárias, procedimento comum para equalizar o saldo contábil constante da conta do livro Razão com o constante do extrato fornecido pelo banco, da conta Movimento.

CONTINUAÇÃO

1.1.1.03.3.999 Loja 1 Serviços
1.1.1.03.4.999 Loja 2 Varejo
1.1.1.04 Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
1.1.1.04.1 Matriz
1.1.1.04.1.001 Banco Urupês S/A[3]
1.1.2 CLIENTES
1.1.2.01 Duplicatas a Receber de Terceiros
1.1.2.01.1.001 Cliente A
1.1.2.02 Duplicatas a Receber de Pessoas Ligadas
1.1.2.02.1.001 Controlada A
1.1.2.03 (–) Duplicatas Descontadas
1.1.2.03.1.001 (–) Banco Urupês S/A
1.1.2.04.1.999 (–) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
1.1.2.05 (–) Faturamento para Entrega Futura[4]
1.1.2.05.1.001 (–) ...
1.1.2.06 Cartões de Crédito a Receber
1.1.2.06.1.001 Administradora X
1.1.2.07 (–) Ajuste a Valor Presente[5]
1.1.2.07.1.001 (–) ...
1.1.2.08 (–) Perdas Estimadas
1.1.2.08.1.001 (–) ...
1.1.3 OUTROS CRÉDITOS
1.1.3.01 Adiantamentos a Empregados
1.1.3.01.1.001 Décimo Terceiro Salário
1.1.3.01.1.002 Salários
1.1.3.02 Adiantamentos a Fornecedores
1.1.3.02.1.001 Fornecedor A
1.1.3.03 Bancos conta Especial[6]
1.1.3.03.1.001 Banco do Brasil S/A

CONTINUA

[3] Para evitar informações em demasia, a partir daqui deixaremos de apresentar as linhas com as subcontas representativas dos estabelecimentos da entidade (Matriz, Fábrica, Loja 1 e Loja 2.). Portanto, logo em seguida à linha que contém a conta principal com cinco dígitos, apresentaremos as contas com nove dígitos, ficando subentendida a existência da subconta correspondente. Pelas mesmas razões, atribuiremos a classificação de todas contas com nove dígitos para o estabelecimento Matriz. Na prática, você fará os ajustes necessários para que os registros contábeis em cada conta sejam atribuídos ao estabelecimento correspondente.

[4] Destina-se a ajustar o saldo da conta Duplicatas a Receber em decorrência de vendas faturadas cujas mercadorias ainda não foram entregues aos clientes.

[5] Os elementos do Ativo e do Passivo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incisos VIII do artigo 183 e III do artigo 184 da Lei n. 6.404/1976.)

[6] Conta para uso exclusivo na constituição de sociedades anônimas.

CONTINUAÇÃO

1.1.3.04 Bancos conta Vinculada[7]
1.1.3.04.1.001 Banco Urupês S/A
1.1.3.05 Cheques em Cobrança
1.1.3.05.1.001 Banco Urupês S/A
1.1.3.06 Dividendos a Receber
1.1.3.06.1.001 Sociedade A
1.1.3.07 Títulos a Receber
1.1.3.07.1.001 Devedor A
1.1.3.08 (–) Ajuste a Valor Presente
1.1.3.08.1.001 (–) ...
1.1.3.09 (–) Perdas Estimadas
1.1.3.09.1.001 (–) ...
1.1.4 TRIBUTOS A RECUPERAR (OU A COMPENSAR)
1.1.4.01 Impostos a Recuperar (ou a Compensar)
1.1.4.01.1.001 IPI a Recuperar
1.1.5 INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS A CURTO PRAZO
1.1.5.01 Aplicações Financeiras com Rendimentos Pós-fixados
1.1.5.01.1.001 Banco A
1.1.5.02 Aplicações Financeiras com Rendimentos Préfixados
1.1.5.02.1.001 Banco A
1.1.5.03 Investimentos Temporários em Ouro
1.1.5.03.1.001 Banco A
1.1.5.04 Ações de Outras Empresas
1.1.5.04.1.001 Sociedade A
1.1.5.05 Outros Títulos e Valores Mobiliários
1.1.5.05.1.001 Companhia A
1.1.5.06.1.999 (–) Provisão para Redução ao Valor de Mercado
1.1.5.07.1.999 Provisão para Perdas
1.1.6 ESTOQUES
1.1.6.01 Estoques de Mercadorias
1.1.6.01.1.001 Mercadoria X
1.1.6.02 Estoque de Materiais de Consumo
1.1.6.02.1.001 Estoque de Materiais de Escritório (ou de Expediente)
1.1.6.03 (–) Provisão para Redução ao Valor de Mercado
1.1.6.03.1.001 (–) Prov. p/ Redução de Est. de Merc. ao Val. de Merc.
1.1.6.04 (–) Provisão para Perdas em Estoques
1.1.6.04.1.001 (–) Provisão p/ Perdas em Estoques de Mercadorias

CONTINUA

[7] Correspondem a valores da empresa, bloqueados em estabelecimentos bancários, com liberação subordinada ao cumprimento de obrigações ou à obtenção de créditos. São comuns os depósitos vinculados para pagamento de importações, liquidação de empréstimos etc. Nos casos de vinculação para pagamento de obrigações, será possível classificar a respectiva conta como retificadora da conta que registra a respectiva obrigação, no Passivo Circulante ou no Passivo Exigível a Longo Prazo. Decidindo-se em manter no Ativo a parte referente ao cumprimento de obrigações a longo prazo, deverá figurar no Ativo Realizável a Longo Prazo.

CONTINUAÇÃO

1.1.7 DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE
- 1.1.7.01 Despesas Pagas Antecipadamente
  - 1.1.7.01.1.001 Aluguéis Passivos a Vencer (ou a Apropriar)
  - 1.1.7.01.1.002 Prêmios de Seguros a Vencer (ou a Apropriar)

1.2 ATIVO NÃO CIRCULANTE

1.2.1 ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
- 1.2.1.10 Clientes
- 1.2.1.11 Duplicatas a Receber de Terceiros
  - 1.2.1.11.1.001 Cliente A
- 1.2.1.12 Duplicatas a Receber de Pessoas Ligadas
  - 1.2.1.12.1.001 Controlada A
- 1.2.1.13 (–) Duplicatas Descontadas
  - 1.2.1.13.1.001 (–) Banco Urupês S/A
  - 1.2.1.14.1.999 (–) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.2.1.15 (–) Faturamento para Entrega Futura
  - 1.2.1.15.1.001 (–) ....
- 1.2.1.16 (–) Ajuste a Valor Presente
  - 1.2.1.16.1.001 (–) ....
- 1.2.1.20 Outros Créditos
- 1.2.1.21 Arrendamentos Ativos a Receber
  - 1.2.1.21.1.001 Arrendatário A
  - 1.2.1.21.1.002 (–) Receitas sobre Arrendamentos a Apropriar
- 1.2.1.22 Bancos conta Vinculada
  - 1.2.1.22.1.001 Banco Urupês S/A
- 1.2.1.23 Títulos a Receber
  - 1.2.1.23.1.001 Devedor A
- 1.2.1.30 Tributos a Recuperar (ou a Compensar)
- 1.2.1.40 Investimentos Temporários a Longo Prazo
- 1.2.1.50 Estoques
- 1.2.1.60 Despesas de Exercícios Futuros
- 1.2.1.70 Créditos com Pessoas Ligadas
- 1.2.1.71 Transações Não Usuais
  - 1.2.1.71.1.001 Empréstimos a Diretores

1.2.2 INVESTIMENTOS
- 1.2.2.10 Avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial
- 1.2.2.11 Participação na Controlada A
  - 1.2.2.11.1.001 Valor Patrimonial
  - 1.2.2.11.1.002 Ágio por Dif. de Valor de Mercado (menos) Amortização
  - 1.2.2.11.1.003 (–) Deságio na Aquisição (menos) Amortização
  - 1.2.2.11.1.004 (–) Provisão para Perdas Permanentes

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- 1.2.2.12 Participação na Coligada A
  - 1.2.2.12.1.001 Valor Patrimonial
  - 1.2.2.12.1.002 Ágio por Dif. de Valor de Mercado (menos) Amortização
  - 1.2.2.12.1.003 (–) Deságio na Aquisição (menos) Amortização
  - 1.2.2.12.1.004 (–) Provisão para Perdas Permanentes
- 1.2.2.20 Avaliados pelo Método do Custo de Aquisição
- 1.2.2.21 Participações no Capital de Outras Sociedades
  - 1.2.2.21.1.001 Participação na Companhia A
  - 1.2.2.21.1.002 (–) Provisão para Perdas Permanentes
- 1.2.2.22 Participações em Fundos de Investimentos Incentivados
  - 1.2.2.22.1.001 FINOR
  - 1.2.2.22.1.002 FINAM
  - 1.2.2.22.1.003 FUNRES
  - 1.2.2.22.1.004 (–) Provisão para Perdas Permanentes
- 1.2.2.23 Outros Investimentos
  - 1.2.2.23.1.001 Antiguidades
  - 1.2.2.23.1.002 Imóveis de Renda
  - 1.2.2.23.1.003 (–) Depreciação Acumulada
  - 1.2.2.23.1.004 Investimentos Permanentes em Ouro
  - 1.2.2.23.1.005 (–) Provisão para Perdas Permanentes
  - 1.2.2.23.1.006 Obras de Arte

1.2.3 IMOBILIZADO
- 1.2.3.01 Operacional Corpóreo (Tangível)
  - 1.2.3.01.1.001 Bibliotecas
  - 1.2.3.01.1.002 Computadores e Periféricos
  - 1.2.3.01.1.003 Imóveis
  - 1.2.3.01.1.004 Móveis e Utensílios
- 1.2.3.02 Operacional Recursos Naturais
  - 1.2.3.02.1.001 Jazidas
  - 1.2.3.02.1.002 Florestamento e Reflorestamento
- 1.2.3.03 Imobilizado Objeto de Arrendamento Mercantil
  - 1.2.3.03.1.001 Veículos
- 1.2.3.04 Imobilizado em Andamento
  - 1.2.3.04.1.001 Aquisições de Imóveis em Andamento
  - 1.2.3.04.1.002 Adiantamentos a Fornecedores (Inversões Fixas)[8]
- 1.2.3.05 (–) Depreciações Acumuladas
  - 1.2.3.05.1.001 (–) Depreciação Acumulada de Bibliotecas
- 1.2.3.06 (–) Exaustões Acumuladas
  - 1.2.3.06.1.001 (–) Exaustão Acumulada de Jazidas

CONTINUA

[8] Adiantamentos para aquisição de bens de uso.

CONTINUAÇÃO

1.2.4 INTANGÍVEL
1.2.4.01 Operacional Incorpóreo (Imaterial)
1.2.4.01.1.001 Direitos Autorais
1.2.4.01.1.002 Direitos de Uso de Marcas e Patentes
1.2.4.01.1.003 Fundo de Comércio (Ágio por Rentabilidade Futura)
1.2.4.01.1.004 Marcas e Patentes
1.2.4.01.1.005 Sistemas Aplicativos — Software
1.2.4.02 (–) Amortizações Acumuladas
1.2.4.02.1.001 (–) Amortização Acumulada de Direitos Autorais

2 PASSIVO

2.1 PASSIVO CIRCULANTE
2.1.1 OBRIGAÇÕES A FORNECEDORES
2.1.1.01 Duplicatas a Pagar a Terceiros — Nacionais
2.1.1.01.1.001 Fornecedor A
2.1.1.02 Duplicatas a Pagar a Terceiros — Estrangeiros
2.1.1.02.1.001 Fornecedor A
2.1.1.03 Duplicatas a Pagar a Pessoas Ligadas
2.1.1.03.1.001 Controlada A
2.1.1.03.1.002 Coligada A
2.1.1.04 (–) Ajuste a Valor Presente
2.1.1.04.1.001 (–) ...
2.1.2 EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS
2.1.2.01 Bancos conta Caução
2.1.2.01.1.001 Banco Urupês S/A
2.1.2.02 Bancos conta Empréstimos
2.1.2.02.1.001 Banco Urupês S/A
2.1.2.02.1.002 (–) Encargos Financeiros a Vencer (ou a Apropriar)[9]
2.1.3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
2.1.3.01 Impostos a Recolher
2.1.3.01.1.001 ICMS a Recolher
2.1.3.01.1.002 Impostos e Taxas a Recolher
2.1.3.02 Contribuições a Recolher
2.1.3.02.1.001 COFINS a Recolher
2.1.3.03 Provisões
2.1.3.03.1.001 Provisão para Imposto de Renda
2.1.3.04 (–) Ajuste a Valor Presente
2.1.3.04.1.001 (–) ....

CONTINUA

[9] Trata-se de despesas pagas antecipadamente, *pro rata tempore* (proporcional ao número de dias do empréstimo ou do financiamento tomado).

CONTINUAÇÃO

2.1.4 OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS
2.1.4.01 Obrigações Trabalhistas
2.1.4.01.1.001 Comissões a Pagar[10]
2.1.4.01.1.002 Honorários a Pagar
2.1.4.01.1.003 Salários a Pagar
2.1.4.02 Obrigações Previdenciárias
2.1.4.02.1.001 Contribuições de Previdência a Recolher
2.1.4.02.1.002 FGTS a Recolher
2.1.4.03 Provisões
2.1.4.03.1.001 Provisão para Décimo Terceiro Salário
2.1.4.03.1.002 Provisão para Férias
2.1.5 OUTRAS OBRIGAÇÕES
2.1.5.01 Adiantamentos Recebidos de Clientes
2.1.5.01.1.001 Cliente A
2.1.5.02 Contas a Pagar
2.1.5.02.1.001 Energia Elétrica a Pagar
2.1.5.03 Juros sobre o Capital Próprio a Pagar[11]
2.1.5.03.1.001 Acionista A
2.1.5.04 (–) Ajuste a Valor Presente
2.1.5.04.1.001 (–) ...
2.1.6 PARTICIPAÇÕES E DESTINAÇÕES DO LUCRO LÍQUIDO
2.1.6.01 Dividendos a Pagar
2.1.6.01.1.001 Acionista A
2.1.6.02 Dividendos Propostos a Pagar
2.1.6.02.1.001 Acionista A
2.1.6.03 Juros sobre o Capital Próprio a Pagar
2.1.6.03.1.001 Acionista A
2.1.6.04 Participações
2.1.6.04.1.001 Participações de Debêntures a Pagar
2.1.6.04.1.002 Participações de Empregados a Pagar
2.1.6.04.1.003 Participações de Empregados a Pagar
2.1.6.05 (–) Ajuste a Valor Presente
2.1.6.05.1.001 (–) ...

CONTINUA

[10] As comissões devidas aos vendedores normalmente são pagas em duas etapas: uma parte na ocasião das vendas e outra na ocasião do recebimento das duplicatas, quando se tratar de vendas a prazo. No momento da venda, o registro contábil é feito debitando-se a conta Comissões sobre vendas (despesa com vendas) e creditando-se Comissões a Pagar (referente à parte a ser paga no momento da venda) e Provisão para Comissões (referente à parcela vinculada ao recebimento da duplicata).

[11] Incluímos a conta Juros sobre o Capital Próprio a Pagar no subgrupo outras obrigações, para atender à disciplina da legislação Tributária; e incluímos a mesma conta no subgrupo Participações e destinações do resultado, para atender à disciplina da CVM.

CONTINUAÇÃO

2.2 PASSIVO NÃO CIRCULANTE
2.2.1 PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
2.2.1.10 Obrigações a Fornecedores
2.2.1.11 Duplicatas a Pagar a Terceiros — Nacionais
2.2.1.11.1.001 Fornecedor A
2.2.1.12 Duplicatas a Pagar a Terceiros — Estrangeiros
2.2.1.12.1.001 Fornecedor A
2.2.1.13 Duplicatas a Pagar a Pessoas Ligadas
2.2.1.13.1.001 Controlada A
2.2.1.13.1.002 Coligada A
2.2.1.14 (–) Ajuste a Valor Presente
2.2.1.14.1.001 (–) ...
2.2.1.20 Empréstimos e Financiamentos
2.2.1.21 Bancos conta Caução
2.2.1.21.1.001 Banco Urupês S/A
2.2.1.22 Bancos conta Empréstimos
2.2.1.22.1.001 Banco Urupês S/A
2.2.1.22.1.002 (–) Encargos Financeiros a Vencer (ou a Apropriar)
2.2.1.23 (–) Ajuste a Valor Presente
2.2.1.23.1.001 (–) ...
2.2.1.30 Obrigações Tributárias
2.2.1.40 Outras Obrigações
2.2.1.50 Débitos com Pessoas Ligadas
2.2.1.51 Transações Não Usuais
2.2.1.51.1.001 Empréstimos a Pagar à Coligada A
2.2.1.52 (–) Ajuste a Valor Presente
2.2.1.52.1.001 (–) ...
2.2.2 RECEITAS DIFERIDAS
2.2.2.01 Receitas Recebidas Antecipadamente
2.2.2.01.1.001 Aluguéis Ativos a Vencer (ou a Apropriar)
2.2.2.01.1.002 Arrendamentos Ativos a Vencer (ou a Apropriar)
2.2.2.02 (–) Custos/Despesas ou Encargos Vinculados às Receitas
2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
2.3.1 CAPITAL SOCIAL
2.3.1.01.1.999 Capital Subscrito
2.3.1.02.1.999 (–) Capital a Realizar
2.3.2 RESERVAS
2.3.2.01 Reservas de Capital
2.3.2.01.1.001 Reserva de Ágio na Emissão de Ações
2.3.2.01.1.002 Reservas de Alienação de Partes Beneficiárias
2.3.2.01.1.003 Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição
2.3.2.01.1.004 (–) Ações em Tesouraria

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

2.3.2.02 Reservas de Lucros
2.3.2.02.1.001 Reserva Legal
2.3.2.02.1.002 Reservas Estatutárias
2.3.2.02.1.003 Reservas para Contingências
2.3.2.02.1.004 Reservas para Incentivos Fiscais
2.3.2.02.1.005 Reservas de Lucros a Realizar
2.3.2.02.1.006 Reservas de Lucros para Expansão
2.3.2.02.1.007 Reserva Especial para Dividendo Obrig. não Distribuído
2.3.2.02.1.008 (–) Ações em Tesouraria
2.3.3.99.1.999 (+ ou –) Ajustes de Avaliação Patrimonial
2.3.4.99.1.999 (–) Prejuízos Acumulados

Gráfico II
Contas de Resultado

3 DESPESAS E CUSTOS

3.1 DESPESAS OPERACIONAIS
3.1.1 DESPESAS COM VENDAS
3.1.1.01 Pessoal
3.1.1.01.1.001 Assistência Médica e Social
3.1.1.01.1.002 Aviso Prévio e Indenizações
3.1.1.01.1.003 Contribuições de Previdência
3.1.1.01.1.004 Contribuições para o FGTS
3.1.1.01.1.005 Décimo Terceiro Salário
3.1.1.01.1.006 Férias
3.1.1.01.1.007 Lanches e Refeições
3.1.1.01.1.008 Prêmios e Gratificações
3.1.1.01.1.009 Pró-labore
3.1.1.01.1.010 Salários
3.1.1.01.1.011 Seguro de Vida em Grupo
3.1.1.01.1.012 Seguros de Acidente de Trabalho
3.1.1.01.1.013 Vale-refeição
3.1.1.01.1.014 Vale-transporte
3.1.1.01.1.015 Outros Encargos
3.1.1.02 Propaganda e Publicidade
3.1.1.02.1.001 Amostras Grátis
3.1.1.02.1.002 Pesquisas de Mercado
3.1.1.02.1.003 Brindes e Presentes
3.1.1.02.1.004 Veiculações Diversas na Mídia

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

3.1.1.03 Ocupação
3.1.1.03.1.001 Água e Esgoto
3.1.1.03.1.002 Aluguéis Passivos
3.1.1.03.1.003 Amortização
3.1.1.03.1.004 Comunicação (Telefone, Fax etc.)
3.1.1.03.1.005 Conservação Predial
3.1.1.03.1.006 Depreciação
3.1.1.03.1.007 Energia Elétrica
3.1.1.03.1.008 Manutenção em Elevadores
3.1.1.03.1.009 Manutenção e Reparos
3.1.1.04 Despesas com Provisões
3.1.1.04.1.001 Despesas com Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
3.1.1.04.1.002 Despesas com Provisões para Redução ao Valor de Mercado
3.1.1.04.1.003 Despesas com Provisões para Perdas Diversas
3.1.2 DESPESAS FINANCEIRAS
3.1.2.01 Derivadas de Transações Comerciais
3.1.2.01.1.001 Ajuste a Valor Presente (Compras de Bens ou Serviços)
3.1.2.01.1.002 Comissões Passivas
3.1.2.01.1.003 Descontos Concedidos
3.1.2.01.1.004 Encargos Financeiros sobre Arrendamentos Passivos
3.1.2.02 Derivadas de Transações Financeiras
3.1.2.02.1.001 Despesas Bancárias
3.1.2.02.1.002 Juros Passivos
3.1.2.03 Tributárias
3.1.2.03.1.001 COFINS sobre Receitas Financeiras
3.1.2.03.1.002 Impostos sobre Operações Financeiras
3.1.2.03.1.003 PIS/PASEP sobre Receitas Financeiras
3.1.2.04 Variações Monetárias
3.1.2.04.1.001 Variação Cambial Passiva Prefixada
3.1.2.04.1.002 Variação Monetária Passiva Prefixada
3.1.2.05 Outras
3.1.2.05.1.001 Juros sobre o Capital Próprio
3.1.3 DESPESAS ADMINISTRATIVAS
3.1.3.01 Pessoal
3.1.3.01.1.001 Assistência Médica e Social
3.1.3.01.1.002 Aviso Prévio e Indenizações
3.1.3.01.1.003 Contribuições de Previdência

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

3.1.3.01.1.004 Contribuições para o FGTS
3.1.3.01.1.005 Décimo Terceiro Salário
3.1.3.01.1.006 Férias
3.1.3.01.1.007 Lanches e Refeições
3.1.3.01.1.008 Prêmios e Gratificações
3.1.3.01.1.009 Pró-labore
3.1.3.01.1.010 Salários
3.1.3.01.1.011 Seguro de Vida em Grupo
3.1.3.01.1.012 Seguros de Acidente de Trabalho
3.1.3.01.1.013 Vale-refeição
3.1.3.01.1.014 Vale-transporte
3.1.3.01.1.015 Outros Encargos
3.1.3.02 Honorários
3.1.3.02.1.001 Honorários da Diretoria
3.1.3.02.1.002 Honorários do Conselho de Administração
3.1.3.02.1.003 Honorários do Conselho Fiscal
3.1.3.03 Despesas com Viagens e Estadas
3.1.3.03.1.001 Condução e Transporte
3.1.3.03.1.002 Hospedagem
3.1.3.03.1.003 Lanches e Refeições
3.1.3.03.1.004 Viagens Terrestres
3.1.3.04 Ocupação
3.1.3.04.1.001 Água e Esgoto
3.1.3.04.1.002 Aluguéis Passivos
3.1.3.04.1.003 Amortização
3.1.3.04.1.004 Comunicação (Telefone, Fax etc.)
3.1.3.04.1.005 Conservação Predial
3.1.3.04.1.006 Depreciação
3.1.3.04.1.007 Energia Elétrica
3.1.3.04.1.008 Manutenção em Elevadores
3.1.3.04.1.009 Manutenção e Reparos
3.1.3.05 Gerais
3.1.3.05.1.001 Despesas com Arrendamentos Passivos
3.1.3.05.1.002 Combustíveis
3.1.3.05.1.003 Copa e Cozinha
3.1.3.05.1.004 Despesas Legais e Judiciais
3.1.3.05.1.005 Despesas Postais
3.1.3.05.1.006 Doações Diversas
3.1.3.05.1.007 Fretes e Carretos

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

3.1.3.05.1.008 Manutenção de Veículos
3.1.3.05.1.009 Materiais de Consumo
3.1.3.05.1.010 Material de Escritório (ou Expediente)
3.1.3.05.1.011 Material de Informática
3.1.3.05.1.012 Material de Higiene e Limpeza
3.1.3.05.1.013 Prêmios de Seguro
3.1.3.05.1.014 Revistas e Publicações
3.1.3.05.1.015 Despesas Eventuais

3.1.3.06 Serviços de Terceiros
3.1.3.06.1.001 Assistência Técnica em Processamento de Dados
3.1.3.06.1.002 Auditoria
3.1.3.06.1.003 Consultoria Contábil e Fiscal
3.1.3.06.1.004 Recrutamento e Seleção
3.1.3.06.1.005 Segurança
3.1.3.06.1.006 Treinamento de Pessoal
3.1.3.06.1.007 Outros Serviços de Terceiros

3.1.3.07 Tributárias
3.1.3.07.1.001 COFINS Demais Receitas[12]
3.1.3.07.1.002 PIS/PASEP Demais Receitas[13]

3.1.3.08 Despesas com Provisões
3.1.3.08.1.001 Despesas com Provisões para Redução ao Valor de Mercado
3.1.3.08.1.002 Despesas com Prov. p/ PerdasProv. na Real. de Invest.
3.1.3.08.1.003 Despesas com Provisões para Perdas Diversas

3.1.4 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS

3.1.4.01 Gerais
3.1.4.01.1.001 Despesas de Organização
3.1.4.01.1.002 Insubsistências Ativas
3.1.4.01.1.003 Multas de Trânsito
3.1.4.01.1.004 Perdas e Quebras de Estoques
3.1.4.01.1.005 Perdas por Divergências de Estoques
3.1.4.01.1.006 Superveniências Passivas
3.1.4.01.1.007 Despesas Eventuais

CONTINUA

[12] Considerar, aqui, somente as parcelas da COFINS e do PIS/PASEP incidentes sobre outras receitas, uma vez que as parcelas referentes ao faturamento (Receita Bruta de Vendas de Mercadorias, de Produtos e Receita Bruta da Prestação de Serviços) figurarão no grupo da Receita Bruta, enquanto as parcelas incidentes sobre as Receitas Financeiras figurarão entre as Despesas Financeiras.

[13] Idem nota 12.

CONTINUAÇÃO

3.1.4.02 Tributárias
3.1.4.02.1.001 COFINS sobre Outras Receitas Operacionais
3.1.4.02.1.002 PIS/PASEP sobre Outras Receitas Operacionais

3.1.4.03 Variações Monetárias
3.1.4.03.1.001 Variações Cambiais Passivas Pós-fixadas
3.1.4.03.1.002 Variações Monetárias Passivas Pós-fixadas

3.1.4.04 Despesas de Participações Societárias
3.1.4.04.1.001 Despesas de Participações Societárias Avaliadas pelo MEP
3.1.4.04.1.002 Amortização de Ágios
3.1.4.04.1.003 Despesas de Participações Societárias Avaliadas pelo MC

3.2 OUTRAS DESPESAS[14]

3.2.1 PERDAS DE CAPITAL NO ATIVO NÃO CIRCULANTE
3.2.1.01.999 Perdas de Capital nos Investimentos

3.2.1.01 (–) Provisões
3.2.1.01.1.001 (–) Despesas com Provisões p/ Perdas na Real. de Invest.

3.3 CUSTOS

3.3.1 CUSTO DAS COMPRAS DE MATERIAIS[15]

3.3.1.10 Custo das Compras de Mercadorias[16]

3.3.1.11 Mercado Interno
3.3.1.11.1.001 Compras de Mercadorias
3.3.1.11.1.002 Fretes e Seguros sobre Compras
3.3.1.11.1.003 (–) Abatimentos sobre Compras

CONTINUA

[14] É importante salientar que a nova redação dada ao inciso IV do artigo 187 da Lei n. 6.404/1976 pela Medida Provisória n. 449/2008, substituiu na DRE a denominação "despesas não operacionais" por "outras despesas".

[15] Nos registros das compras de qualquer material, deve-se, também, considerar o sistema de controle de estoques e apuração de resultados adotados pela empresa (inventário periódico ou permanente), bem como a inclusão ou não nos estoques, dos tributos incidentes, conforme estabelecer a legislação pertinente. Lembramos que há tributos recuperáveis, os quais não integram o custo das compras, e há tributos não recuperáveis, os quais integram o custo das compras. É importante ressaltar, ainda, que os materiais de consumo, como aqueles utilizados no expediente regular das empresas, normalmente compõem-se de muitos itens que incluem valores inexpressivos, sendo perfeitamente aceitável a apuração do consumo por diferenças entre os valores lançados a débito da respectiva conta de estoque e o estoque final apurado por meio de levantamento físico (convenção contábil da materialidade).

[16] Quando a empresa adotar o sistema de inventário permanente para o registro e controle das operações com mercadorias, as contas deste subgrupo não serão utilizadas, uma vez que, nesse caso, os Débitos e os Créditos referentes ao custo de aquisição das mercadorias serão lançados diretamente na conta que registra o respectivo estoque. Haverá necessidade de controle extracontábil para possibilitar o acompanhamento das compras à vista e a prazo, tanto no mercado interno como no externo, e de observação da exclusão dos impostos recuperáveis.

CONTINUAÇÃO

3.3.1.11.1.004 (–) Compras Anuladas ou Devoluções de Compras
3.3.1.11.1.005 (–) Descontos Incondicionais Obtidos

3.3.1.12 Mercado Externo

3.3.1.12.1.001 Compras de Mercadorias
3.3.1.12.1.002 Fretes e Seguros sobre Compras
3.3.1.12.1.003 Aluguéis de Contêineres
3.3.1.12.1.004 Imposto sobre Importação II (não recuperável)
3.3.1.12.1.005 ICMS sobre Importação (não recuperável)
3.3.1.12.1.006 IPI sobre Importação (não recuperável)
3.3.1.12.1.007 Taxas Aduaneiras
3.3.1.12.1.008 (–) Abatimentos sobre Compras
3.3.1.12.1.009 (–) Compras Anuladas ou Devoluções de Compras
3.3.1.12.1.010 (–) Descontos Incondicionais Obtidos

3.3.1.13 Custo das Compras de Materiais de Escritório (ou Expediente)
(Classificação semelhante à do subgrupo 3.3.1.10)

4 RECEITAS

4.1 RECEITAS OPERACIONAIS

4.1.1 RECEITA BRUTA DE VENDAS DE MERCADORIAS

4.1.1.01 Mercado Interno

4.1.1.01.1.001 Vendas de Mercadorias
4.1.1.01.1.002 (–) Abatimentos sobre Vendas
4.1.1.01.1.003 (–) Vendas Anuladas (ou Devoluções de Vendas)
4.1.1.01.1.004 (–) Descontos Incondicionais Concedidos
4.1.1.01.1.005 (–) ICMS sobre Vendas
4.1.1.01.1.006 (–) IPI sobre Vendas[17]
4.1.1.01.1.007 (–) Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVCLG)
4.1.1.01.1.008 (–) PIS/PASEP sobre Faturamento
4.1.1.01.1.009 (–) COFINS sobre Faturamento

4.1.1.02 Mercado Externo

4.1.1.02.1.001 Vendas de Mercadorias
4.1.1.02.1.002 (–) Abatimentos sobre Vendas
4.1.1.02.1.003 (–) Vendas Anuladas (ou Devoluções de Vendas)
4.1.1.02.1.004 (–) Descontos Incondicionais Concedidos
4.1.1.02.1.005 (–) ICMS sobre Vendas
4.1.1.02.1.006 (–) IPI sobre Vendas[17]

CONTINUA

[17] Esta conta aparecerá somente na Contabilidade das empresas que adotarem o critério de contabilizar o valor total da nota fiscal (produtos + IPI) como venda bruta. A orientação do fisco é que a receita bruta de vendas seja contabilizada, líquida do IPI.

CONTINUAÇÃO

4.1.1.02.1.007 (–) Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVCLG)
4.1.1.02.1.008 (–) PIS/PASEP sobre Faturamento[18]
4.1.1.02.1.009 (–) COFINS sobre Faturamento[19]

4.1.2 RECEITAS FINANCEIRAS

4.1.2.01 Derivadas de Transações Comerciais

4.1.2.01.1.001 Ajuste a Valor Presente (Vendas de bens ou serviços)
4.1.2.01.1.002 Descontos Obtidos
4.1.2.01.1.003 Receitas Financeiras sobre Arrendamentos Ativos

4.1.2.02 Derivadas de Transações Financeiras

4.1.2.02.1.001 Juros Ativos
4.1.2.02.1.002 Rendimentos sobre Investimentos Temporários

4.1.2.03 Variações Monetárias

4.1.2.03.1.001 Variação Cambial Ativa Prefixada
4.1.2.03.1.002 Variação Monetária Ativa Prefixada

4.1.2.04 Outras

4.1.2.04.1.001 Juros sobre o Capital Próprio

4.1.3 OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

4.1.3.01 Gerais

4.1.3.01.1.001 Aluguéis Ativos
4.1.3.01.1.002 Arrendamentos Ativos
4.1.3.01.1.003 Insubsistências Passivas
4.1.3.01.1.004 Perdas Recuperadas
4.1.3.01.1.005 Receitas com ICMS sobre Leasing[20]
4.1.3.01.1.006 Superveniências Ativas
4.1.3.01.1.007 Receitas Eventuais

4.1.3.02 Reversões de Provisões

4.1.3.02.1.001 Reversão de Provisão para Créd. Liq. Duv.

4.1.3.03 Variações Monetárias

4.1.3.03.1.001 Variações Cambiais Ativas Pós-fixadas
4.1.3.03.1.002 Variações Monetárias Ativas Pós-fixadas

4.1.3.04 Receitas de Participações Societárias

4.1.3.04.1.001 Dividendos Recebidos — Equivalência Patrimonial

CONTINUA

[18] Considerar, aqui, somente o PIS/PASEP incidentes sobre o faturamento, uma vez que as parcelas referente às demais Receitas figurarão nos grupos das Despesas Financeiras, Administrativas, Outras Despesas Operacionais e Outras Despesas, conforme a classificação das contas de receitas que servirem de base para cálculo desses tributos.

[19] Idem comentário da nota 18.

[20] Receita sujeita a previsão em dispositivo da legislação do ICMS.

CONTINUAÇÃO

4.1.3.04.1.002 Amortização de Deságios
4.1.3.04.1.003 Dividendos Recebidos — Método do Custo

4.2 OUTRAS RECEITAS[21]

4.2.1 GANHOS DE CAPITAL NO ATIVO NÃO CIRCULANTE
4.2.1.01.999 Ganhos de Capital em Investimentos
4.2.1.01 Reversões de Provisões
4.2.1.01.1.001 Reversão de Provisão p/ Perdas na Real. de Invest.

5 APURAÇÃO DE RESULTADOS

5.1 RESULTADO OPERACIONAL BRUTO

5.1.1 CUSTO DAS MERCADORIAS E DOS SERVIÇOS
5.1.1.01 Custo das Mercadorias
5.1.1.01.1.001 Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)
5.1.1.02 Custo dos Serviços
5.1.1.02.1.001 Custo da Prestação de Serviços

5.1.2 RESULTADO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS
5.1.2.01 Resultado de Mercadorias
5.1.2.01.1.001 Resultado da Conta Mercadorias (RCM)
5.1.2.01.1.002 Lucro sobre Vendas de Mercadorias
5.1.2.01.1.003 (–) Prejuízo sobre Vendas de Mercadorias
5.1.2.02 Resultado de Serviços
5.1.2.02.1.001 Resultado sobre Prestação de Serviços
5.1.2.02.1.002 Lucro sobre Prestação de Serviços
5.1.2.02.1.003 (–) Prejuízo sobre Prestação de Serviços

5.2 OUTROS RESULTADOS

5.2.1 RESULTADO NA BAIXA DE BENS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE
5.2.1.01.1.999 Ganhos na Baixa de Investimentos
5.2.1.02.1.999 (–) Perdas na Baixa de Investimentos

5.3 RESULTADO LÍQUIDO

5.3.1 RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
5.3.1.01.1.999 Resultado do Exercício
5.3.1.01.1.001 Lucro Líquido do Exercício
5.3.1.01.1.002 Lucros Acumulados

[21] É importante salientar que a nova redação dada ao inciso IV do artigo 187 da Lei n. 6.404/1976 pela Medida Provisória n. 449/2008, substituiu na DRE a denominação "receitas não operacionais" por "outras receitas".

Gráfico III

Contas Extrapatrimoniais

6 CONTAS DE COMPENSAÇÃO

6.1 CONTAS DE COMPENSAÇÃO DO ATIVO

6.1.1 CONTRATOS E EMPENHOS
6.1.1.01 Arrendamento Mercantil Contratado
6.1.1.01.1.001 Companhia Jambo de Arrendamento Mercantil
6.1.1.02 Compras Contratadas
6.1.1.03 Seguros Contratados

6.1.2 RISCOS E ÔNUS PATRIMONIAIS
6.1.2.01 Fianças a Favor de Terceiros

6.1.3 VALORES EM PODER DE TERCEIROS
6.1.3.01 Bens Cedidos em Comodato
6.1.3.02 Duplicatas em Cobrança (ou Títulos em Cobrança)

6.1.4 VALORES DE TERCEIROS
6.1.4.01 Ações Caucionadas

6.2 CONTAS DE COMPENSAÇÃO DO PASSIVO

6.2.1 CONTRATOS E EMPENHOS
6.2.1.01 Contratos de Arrendamento Mercantil
6.2.1.01.1.001 Companhia Jambo de Arrendamento Mercantil
6.2.1.02 Contratos de Compras
6.2.1.03 Contratos de Seguros

6.2.2 RISCOS E ÔNUS PATRIMONIAIS
6.2.2.01 Favores de Terceiros em Fianças

6.2.3 VALORES EM PODER DE TERCEIROS
6.2.3.01 Remessas de Bens em Comodato
6.2.3.02 Endossos para Cobrança

6.2.4 VALORES DE TERCEIROS
6.2.4.01 Caução da Diretoria

Atividades Teóricas 2

1. Responda:
   - **1.1** O que é o Plano de Contas?
   - **1.2** Como deverá ser composto um Plano de Contas ideal?
   - **1.3** O Ativo Não Circulante é composto por quatro grupos. Quais são?
   - **1.4** Como se divide o Patrimônio Líquido?

1.5 O que é grau de liquidez de um elemento?

1.6 O que é grau de exigibilidade de uma obrigação?

2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira.

2.1 O Plano de Contas deve ser elaborado observando-se as disciplinas contidas na Lei n. 6.404/1976.

2.2 O Plano de Contas das empresas comerciais deverá observar as determinações da COSIF.

2.3 No Ativo, as contas serão classificadas na ordem decrescente do grau de liquidez.

2.4 No Passivo, as contas serão classificadas na ordem decrescente dos prazos de exigibilidade.

2.5 Os direitos ou as obrigações a pessoas ligadas à empresa, independentemente dos prazos de vencimento, serão classificados no ARLP ou no PELP respectivamente.

3. Escolha a alternativa correta.

3.1 Tem por fim apresentar informações detalhadas de cada conta, servindo de guia para o contabilista:

a) o Plano de Contas.
b) o Elenco de Contas.
c) o Manual de Contas.
d) nenhuma das alternativas.

3.2 A relação das contas que serão utilizadas para o registro dos fatos administrativos e dos atos administrativos relevantes é:

a) o Plano de Contas.
b) o Elenco de Contas.
c) o Manual de Contas.
d) todas estão corretas.

3.3 São contas patrimoniais:

a) Caixa, Veículos, Capital, Juros Passivos.
b) Aluguéis Ativos, Duplicatas a Pagar, Clientes.
c) Capital, Reserva Legal, Caixa, Fornecedores.
d) Compras, Despesas com Vendas, Depreciação.

3.4 São contas de receitas:

a) Encargos Sociais, Caixa, Aluguéis Ativos, Seguros a Vencer.
b) Fretes e Carretos, Fornecedores e Juros Ativos.
c) Aluguéis Ativos, Juros Ativos, Descontos Obtidos.
d) Clientes, Receitas de Serviços, Caixa.

Atividades Práticas 1

Para cada uma das contas relacionadas, responda:

a) Patrimonial (P) ou Resultado (R);
b) Ativo (A), Passivo (P), Despesa (D) ou Receita (R);
c) Indique as iniciais do respectivo grupo a que pertence;

Relação de Contas:

1. Bancos conta Movimento. – P/A/AC
2. Capital Social.
3. Fretes e Carretos na entrega de mercadorias.
4. Aluguéis Ativos.
5. Fundo de Comércio.
6. Computadores.
7. Fornecedores.
8. Juros Passivos.
9. Salários do Pessoal de Vendas.
10. Depreciação de bens da área administrativa.
11. Aquisição de Imobilizações em Andamento.
12. Exaustão Acumulada de Jazidas.
13. Gastos de Organização.

2.4 Operações de abertura

Os primeiros lançamentos a serem registrados no livro Diário são os fatos que ocorrem na fase de constituição das empresas comerciais.

Estudaremos, nesta Seção, a contabilização dos fatos que ocorrem na fase de constituição da empresa individual e dos tipos de sociedade mais comuns.

2.4.1 Empresa individual

A **empresa individual** ou empresário (art. 966 do Código Civil Brasileiro, aprovado pela Lei n. 10.406, de 10/1/2002) é aquela formada por uma só pessoa, que a representa e responde ilimitadamente pelas obrigações assumidas pela empresa. Veja o que dispõe o artigo 966 do Código Civil:

"Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços."

O documento que caracteriza a constituição desse tipo de empresa é uma **petição**, por meio da qual o proprietário registra sua firma individual inicialmente na Junta Comercial do Estado.

O Capital Inicial das empresas pode ser composto por dinheiro ou dinheiro e outros bens, inclusive direitos.

Capital realizado em dinheiro

Suponhamos que Benedito da Silveira constitua uma empresa individual para explorar o ramo de comércio de motocicletas, situada na rua da Rodoviária Nova, sem número, nesta cidade. O Capital, no valor de R$ 100.000, foi realizado em dinheiro no ato da constituição, conforme registro na Junta Comercial do Estado sob n. 01.895, em sessão de 12/02.

A empresa foi também legalizada nos demais órgãos públicos necessários.

NOTAS:
- Quando dizemos que o Capital foi realizado ou integralizado, isso significa que o proprietário entregou para a empresa o valor de seu Capital em dinheiro, ou em dinheiro, bens e direitos.
- Para facilitar seu raciocínio, apresentaremos inicialmente todos os lançamentos de Diário e depois os Razonetes das contas envolvidas.

Contabilização:

Lançamentos no livro Diário:

Pelo registro do Capital:

(1) Caixa

a Capital

Pela constituição de sua firma individual para explorar o comércio de motocicletas, conf. registro na Junta Comercial do Estado, sob n. 01.895, em sessão de 12/02, com Capital realizado em dinheiro *100.000*

Pela abertura de conta bancária:

Benedito da Silveira depositou todo o valor de seu Capital no Banco Urupês S/A, abrindo conta conforme recibo n. 583.

(2) Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

a Caixa

Nosso depósito inicial com abertura de conta conforme recibo n. 583 desta data *100.000*

NOTA:
- O depósito bancário no valor do Capital realizado torna-se necessário, pois serve de prova, perante as autoridades fiscais, de que houve realmente a realização do Capital.

Veja, a seguir, a posição das contas movimentadas em seus respectivos Razonetes:

BANCOS CAIXA MOVIMENTO			
(1)	1.000	(2)	100.000

BANCOS CONTA MOVIMENTO BANCO URUPÊS S/A	
(2)	100.000

NOTA:
- Os números à esquerda dos valores, entre parênteses, correspondem aos números dos lançamentos de Diário.

Capital realizado em bens e direitos

Carlos Alberto Figueira constitui uma firma individual para explorar o ramo de comércio de móveis, estabelecido na rua São Pedro, n. 1.000, nesta cidade, conforme registro na Junta Comercial do Estado, sob n. 321.810, em sessão de 10/05.

Seu Capital é de R$ 55.000, a ser realizado no ato da constituição da empresa da seguinte maneira:

- Um microcomputador marca TKX, avaliado, conforme laudo, em R$ 2.000.
- Um automóvel marca Lua, certificado de propriedade n. 521.908, avaliado em R$ 15.000.
- Em dinheiro: R$ 33.000.
- Uma Nota Promissória (NP) n. 001, com vencimento para 60 dias, emitida a seu favor por Álvaro Peixoto, no valor de R$ 5.000.

Contabilização:

Lançamentos no livro Diário:

Pelo registro do Capital:

(1) Titular conta Capital a Realizar
Carlos Alberto Figueira
a Capital
Pela constituição de sua firma individual, com Capital registrado na Junta Comercial do Estado, sob n. 321.810, em sessão de 10/05, a ser realizado em diversos valores ativos *55.000*

Pela realização do Capital em diversos valores ativos:

(2) Diversos
a Titular conta Capital a Realizar
Carlos Alberto Figueira
Pela realização de seu Capital, conf. instrumento de registro arquivado na Junta Comercial do Estado, como segue:
Caixa
Valor realizado em dinheiro *33.000*
Computadores e Periféricos
Um microcomputador marca TKX, avaliado conf. laudo *2.000*
Veículos
Um automóvel marca Lua, certif. propr. n. 521.908 .... *15.000*
Promissórias a Receber
Álvaro Peixoto
Valor da NP n. 001, venc. para 60 dias, transferida para essa firma e originariamente emitida a favor de seu titular *5.000* *55.000*

Pela abertura de conta bancária:

Abertura de conta bancária no Banco Urupês S/A, com depósito inicial de R$ 33.000, conforme recibo n. 841, desta data.

(3) Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
a Caixa
Pelo depósito efetuado de parte do Capital realizado em dinheiro, conf. recibo n. 841, desta data *33.000*

Veja, agora, a posição das contas movimentadas, nos seus respectivos Razonetes:

TITULAR CONTA CAPITAL A REALIZAR CARLOS ALBERTO FIGUEIRA			
(1)	55.000	(2)	55.000

CAPITAL			
(1)	55.000		

CAIXA			
(2)	33.000	(3)	33.000

COMPUTADORES E PERIFÉRICOS			
(2)	2.000		

VEÍCULOS			
(2)	15.000		

BANCOS CONTA MOVIMENTO BANCO URUPÊS S/A			
(3)	33.000		

PROMISSÓRIAS A RECEBER ÁLVARO PEIXOTO			
(2)	5.000		

Capital realizado em bens, direitos e obrigações

É possível constituir uma empresa realizando seu Capital com obrigações?

Sim, é possível. Veja nosso exemplo:

Faria Lima constitui uma empresa para explorar o comércio de produtos farmacêuticos e de perfumaria, com Capital no valor de R$ 100.000, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado, sob n. 871.902, em sessão de 02/05. O Capital será realizado com os seguintes elementos:

- Em dinheiro 30.000
- Vários móveis, conforme laudo, avaliados em 25.000
- Mercadorias diversas, avaliadas em 65.000
- Total dos valores ativos 120.000
- (–) Duas duplicatas, n.01 e 02, vencíveis de 30 em 30 dias, no valor de R$ 10.000 cada, a favor do fornecedor de mercadorias Distribuidora Remediado Ltda 20.000

TOTAL DO CAPITAL 100.000

Contabilização:

Lançamentos no livro Diário:

Pelo registro do Capital:

(1) Titular conta Capital a Realizar
Faria Lima
a Capital
Pela constituição de sua firma individual, com Capital registrado na Junta Comercial do Estado, sob n. 871.902, em sessão de 02/05, a ser realizado em valores ativos e passivos 100.000

Pela realização do Capital em valores ativos:

(2) Diversos
a Titular conta Capital a Realizar
Faria Lima
Pela realização de seu Capital, conf. instrumento de registro de firma individual, arquivado na Junta Comercial do Estado, pelos seguintes valores ativos:

Caixa
Valor realizado em dinheiro 30.000
Móveis e Utensílios
Valor correspondente a vários móveis, conf. laudo 25.000
Estoque de Mercadorias
Conf. relação 65.000 120.000

Pela abertura de conta bancária:

Faria Lima, após a realização de parte de seu Capital em dinheiro, abriu conta bancária para movimento em nome da firma, no Banco Urupês S/A, com depósito de R$ 30.000, conforme recibo n. 041, desta data.

(3) Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
a Caixa
Pelo depósito, nesta data, conf. recibo n. 041 .... 30.000

Pelo registro dos valores passivos:

(4) Titular conta Capital a Realizar
Faria Lima
a Duplicatas a Pagar
Distribuidora Remediado Ltda.
Valor de duas Duplicatas n. 01 e 02, vencíveis de 30 em 30 dias, a partir de ___ /___ /___, de aceite do titular desta firma, e como parte da realização de seu Capital 20.000

OBSERVAÇÃO:

- Conforme consta do enunciado do exemplo, Faria Lima transfere para sua firma individual a responsabilidade de pagar duas Duplicatas ao fornecedor Distribuidora Remediado Ltda., como parte da realização do Capital.

Veja, a seguir, a posição das contas movimentadas nos respectivos Razonetes:

TITULAR CONTA CAPITAL A REALIZAR FARIA LIMA

Débito		Crédito	
(1)	100.000	(2)	120.000
(4)	20.000		
	120.000		

CAPITAL

Débito		Crédito	
		(1)	100.000

MÓVEIS E UTENSÍLIOS

Débito		Crédito	
(2)	25.000		

ESTOQUE DE MERCADORIAS

Débito		Crédito	
(2)	65.000		

BANCOS CONTA MOVIMENTO

Débito		Crédito	
(3)	30.000		

CAIXA

Débito		Crédito	
(2)	30.000	(3)	30.000

DUPLICATAS A PAGAR DISTRIBUIDORA REMEDIADO LTDA.

Débito		Crédito	
		(4)	20.000

2.4.2 Sociedade

> **Sociedade** é a reunião de duas ou mais pessoas que se submetem a um regulamento, a fim de exercer uma atividade comum.

Existem vários tipos de sociedades, como Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, Sociedades Anônimas, Sociedades em Nome Coletivo etc.

O documento que geralmente caracteriza a constituição das sociedades é o **contrato social**. As Sociedades Anônimas, entretanto, são constituídas por **estatutos**.

Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada

Nesse tipo de sociedade, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. (**Art. 1.052 do Código Civil Brasileiro**).

Veja o seguinte exemplo:

Pedro Borelli e João Mariotto constituíram uma Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, a fim de explorar o comércio de madeiras em geral, com a designação de Borelli & Mariotto Ltda., com o Capital de R$ 200.000, sendo que:

- o Capital foi dividido em 200 quotas, no valor de R$ 1.000 cada, subscritas pelos sócios quotistas em partes iguais, devidamente registrado na Junta Comercial, conforme contrato arquivado sob n. 11.984, em sessão de 10/01;
- os sócios realizaram integralmente suas quotas, em dinheiro;
- os sócios abriram conta bancária para movimento no Banco Urupês S/A e depositaram o montante do Capital realizado. A conta bancária recebeu o n. 130-49182, e o recibo do depósito foi o de n. 021, de 05/01.

> NOTA:
> - No primeiro item, apontamos que as quotas foram **subscritas** pelos sócios quotistas. **Subscrição do Capital** é o ato por meio do qual cada sócio se compromete, perante os demais, na assinatura do contrato social, a realizar (integralizar, pagar) o valor do Capital na forma e nas condições constantes do respectivo contrato.

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

Pela subscrição do Capital:

(1) Quotistas conta Capital a Realizar

a Capital Subscrito

Pela subscrição do Capital da Sociedade Limitada Borelli & Mariotto Ltda., conf. contrato devidamente arquivado na Junta Comercial, sob n. 11.984, em sessão de 10/01, da seguinte maneira:

Pedro Borelli conta Quotas		
Sua subscrição de 100 quotas.................................	*100.000*	
João Mariotto conta Quotas		
Sua subscrição de 100 quotas.................................	*100.000*	*200.000*

Pela realização integral das quotas, em dinheiro:

(2) Caixa

a Quotistas conta Capital a Realizar

Pela realização do Capital Social pelos sócios quotistas, conf. contrato social arquivado na Junta Comercial, a saber:

Pedro Borelli conta Quotas

Sua entrega em moeda corrente para realização de 100 quotas subscritas *100.000*

João Mariotto conta Quotas

Sua entrega em moeda corrente para realização de 100 quotas subscritas *100.000* *200.000*

Pela abertura de conta bancária, com o depósito da importância correspondente ao montante do Capital:

(3) Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

a Caixa

Pela abertura de conta bancária n. 130-49182, com depósito inicial correspondente ao total das quotas sociais realizadas, conf. recibo n. 021, de 05/01 .... *200.000*

Veja, a seguir, a posição nos Razonetes de todas as contas utilizadas nessa abertura:

QUOTISTAS CONTA CAPITAL A REALIZAR PEDRO BORELLI E JOÃO MARIOTTO			
(1)	200.000	(2)	200.000

CAPITAL SUBSCRITO			
		(1)	200.000

CAIXA			
(2)	200.000	(3)	200.000

BANCOS CONTA MOVIMENTO BANCO URUPÊS S/A			
(3)	200.000		

Note que, neste caso de constituição de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, os procedimentos contábeis são semelhantes aos de abertura de uma empresa

individual, podendo ser resumidos em três lançamentos (isto, ocorrendo todas as operações normalmente):

- **a.** registro da subscrição do Capital, que corresponde ao compromisso assumido pelos sócios em realizar as suas quotas;
- **b.** registro da realização do Capital, que corresponde ao pagamento em dinheiro ou em bens ou, ainda, em bens, direitos e obrigações;
- **c.** registro do depósito bancário do valor realizado em dinheiro;

A realização do Capital poderá ocorrer de três formas:

- **a.** em dinheiro integralmente — é o que ocorreu no presente exemplo;
- **b.** em bens, em direitos ou em bens, direitos e obrigações — cujo procedimento é semelhante ao exemplo que apresentamos de empresa individual, com a diferença, apenas, de que, na Sociedade, a realização é individualizada, ou seja, cada sócio realiza sua parte;
- **c.** em dinheiro ou em bens, direitos e obrigações, parcialmente — permanecendo abertas nos Razonetes as contas dos sócios, até que eles realizem o restante do Capital, o qual poderá ser realizado, inclusive, com lucros apurados no exercício pela própria empresa.

Todas essas situações devem estar previstas no contrato social que, depois de devidamente registrado (e arquivado) na Junta Comercial, equivale à certidão de nascimento da sociedade.

Sociedade Anônima

Sociedade Anônima (S/A) é aquela cujo Capital é dividido em ações. A responsabilidade dos sócios ou acionistas é limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas (**Lei n. 6.404/1976**).

Conforme dispõe o **artigo 80** da citada Lei, a constituição da Sociedade Anônima depende do cumprimento dos seguintes requisitos preliminares:

- **a.** Subscrição, pelo menos por duas pessoas, de todas as ações em que se divide o Capital Social fixado no estatuto.
- **b.** Realização, como entrada, de 10% (dez por cento), no mínimo, do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro.
- **c.** Depósito no Banco do Brasil S/A, ou em outro estabelecimento bancário autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários, da parte do Capital realizado em dinheiro.

O depósito deverá ser feito pelo fundador no prazo de cinco dias, contados do recebimento das quantias, em nome do subscritor e a favor da sociedade em organização, que só poderá levantá-lo após haver adquirido personalidade jurídica. (**Artigo 81 da Lei n. 6.404/1976.**)

Caso a companhia não se constitua dentro de seis meses, contados a partir da data do depósito, o banco restituirá as quantias depositadas diretamente aos subscritores. (**Parágrafo único do artigo 81 da Lei n. 6.404/1976.**)

A constituição da S/A poderá ser por subscrição pública ou por subscrição particular.

A **subscrição pública do Capital** está sujeita a prévio registro da emissão na Comissão de Valores Mobiliários, e somente poderá ser efetuada com a intermediação da Instituição Financeira.

A **subscrição particular do Capital** poderá ser feita em Assembleia Geral constituída pelos sócios que subscreverão o Capital ou por escritura pública.

Suponhamos o seguinte exemplo:

Geraldo Carlos da Silva e Hugo Bertonazzi resolveram fundar uma Sociedade Anônima para explorar o ramo de comércio de automóveis, cuja denominação será Bertonazzi Comércio de Automóveis S/A, com o Capital de R$ 1.000.000, subscrito como segue:

- Em Assembleia Geral de 10/05, os sócios reuniram-se e constituíram a Sociedade, aprovando o estatuto. A subscrição do Capital, dividido em 1.000.000 de ações ordinárias, no valor de R$ 1 cada, foi feita da seguinte forma:
  - o sócio Geraldo Carlos da Silva subscreveu, em 01/05, 60% das ações;
  - o sócio Hugo Bertonazzi subscreveu, em 01/05, 40% das ações.
- Os sócios realizaram, em dinheiro, apenas 10% dos valores de suas subscrições, conforme disposição legal, em 06/05.
- Foi depositada no Banco do Brasil S/A a importância realizada, com abertura da conta especial n. 721.421, em nome da Sociedade Bertonazzi Comércio de Automóveis S/A, em Organização, conforme recibo n. 901, de 08/05.
- Em 11/05, após devidamente constituída a Sociedade e adquirida forma jurídica (legalizada em todas as repartições públicas necessárias e aprovada por Assembleia de 10/05, conforme Ata), o banco transfere o depósito da conta especial para a conta Movimento n. 88192.

Contabilização:

Lançamentos no livro Diário:

Pela subscrição de 1.000.000 de ações que constituem o Capital:

(1) Acionistas conta Capital a Realizar
a Capital Social
Pela subscrição de 1.000.000 de ações ordinárias, de valor nominal de R$ 1 cada, representativa do Capital Social de Bertonazzi Comércio de Automóveis S/A, a saber:
Geraldo Carlos da Silva conta Capital
Sua subscrição de 600.000 ações 600.000
Hugo Bertonazzi conta Capital
Sua subscrição de 400.000 ações .... 400.000 — 1.000.000

Pela realização de 10% das ações subscritas, em dinheiro:

(2) Caixa
a Acionistas conta Capital a Realizar
Realização de 10% das ações subscritas, conf. disposição legal:
Geraldo Carlos da Silva conta Capital
Seu pagamento de 10% das ações subscritas 60.000
Hugo Bertonazzi conta Capital
Seu pagamento de 10% das ações subscritas .... 40.000 — 100.000

Pelo depósito do dinheiro recebido, em conta bancária especial:

(3) Bancos conta Especial
Banco do Brasil S/A
a Caixa
Nosso depósito correspondente a 10% do Capital realizado em dinheiro, nos termos do artigo 80 da Lei n. 6.404/1976, efetuado a favor de Bertonazzi Com. de Automóveis S/A em organização e em nome dos subscritores:
Geraldo Carlos da Silva 60.000
Hugo Bertonazzi .... 40.000 — 100.000

Pela transferência do depósito para a conta Movimento:

(4) *Bancos conta Movimento*

Banco do Brasil S/A

a Bancos conta Especial

Banco do Brasil S/A

Abertura de nossa conta n. 88.192 por transferência dos valores da conta especial, nos termos do artigo 81 da Lei n. 6.404/1976 .... *100.000*

Veja, a seguir, como ficaram as contas movimentadas por meio dos Razonetes respectivos:

ACIONISTAS CONTA CAPITAL A REALIZAR			
(1)	1.000.000	(2)	100.000
(S)	900.000		

CAPITAL SOCIAL			
		(1)	1.000.000

CAIXA			
(2)	100.000	(3)	100.000

BANCOS CONTA ESPECIAL BANCO DO BRASIL S/A			
(3)	100.000	(4)	100.000

BANCOS CONTA MOVIMENTO BANCO DO BRASIL S/A			
(4)	100.000		

NOTAS:

- Nesse caso, só apresentamos exemplo com realização do Capital em dinheiro. Porém, da mesma forma que na empresa individual, o Capital pode ser realizado não só em dinheiro, mas também em bens, direitos ou obrigações. Os lançamentos são semelhantes ao exemplo da empresa individual, diferenciando-se apenas em dois pontos:
  - **a.** No exemplo da empresa individual, a conta usada como contrapartida da realização foi Titular conta Capital a Realizar; neste caso, será Acionistas conta Capital a Realizar.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

  - **b.** No exemplo da empresa individual, a realização foi feita apenas pelo titular, pois só ele subscreveu o Capital. No caso da S/A, a realização será feita por vários sócios.
- Poderá ocorrer de os sócios integralizarem apenas parte do Capital, permanecendo aberta, assim, a conta Acionistas conta Capital a Realizar, até que seja realizado o restante. O estatuto deverá prever a forma de realização do Capital, inclusive a época em que deverá ocorrer.

Sociedade em Nome Coletivo

A **Sociedade em Nome Coletivo** é formada por duas ou mais pessoas físicas que respondem, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais. (**Art. 1.039 do Código Civil Brasileiro.**)

Veja o seguinte exemplo:

Juliana Moura Ribeiro e Luciana Pereira, por meio do contrato social devidamente arquivado na Junta Comercial do Estado, em sessão de 21/11/x1, sob n. 889.732, constituem uma Sociedade em Nome Coletivo para explorar o comércio de artefatos de couro em geral, cuja designação será Juliana Moura Ribeiro & Cia., com capital no valor de R$ 100.000, sendo subscritos 50% para cada sócia.

As sócias realizaram parte do Capital subscrito:

- Juliana realizou R$ 40.000;
- Luciana realizou R$ 35.000.

O dinheiro correspondente ao Capital realizado foi depositado no Banco Urupês S/A, conforme recibo desta data, na conta Movimento n. 824.721-10.

Contabilização:

Lançamentos no livro Diário:

Pela subscrição do Capital:

(1) *Sócios conta Capital a Realizar*

a Capital Subscrito

Pela subscrição do Capital da Sociedade em Nome Coletivo, sob a razão social de Juliana Moura Ribeiro & Cia., conf. contrato social

arquivado na Junta Comercial, sob n. 889.732,
em sessão de 21/11/x1, como segue:
Juliana Moura Ribeiro conta Capital
Sua subscrição de 50% do Capital *50.000*
Luciana Pereira conta Capital
Sua subscrição de 50% do Capital *50.000* *100.000*

Pela realização de parte do Capital subscrito:
(2) Caixa
a Sócios conta Capital a Realizar
Pela entrega de dinheiro para realização
de parte do Capital subscrito:
Juliana Moura Ribeiro conta Capital
Sua realização de parte do Capital *40.000*
Luciana Pereira conta Capital
Sua realização de parte do Capital *35.000* *75.000*

Pela abertura de conta bancária:
(3) Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
a Caixa
Nossa abertura da conta Movimento, sob
n. 824.721-10, com depósito conf. recibo desta data *75.000*

Veja, a seguir, a posição das contas movimentadas nos Razonetes:

SÓCIOS CONTA CAPITAL A REALIZAR			
(1)	100.000	(2)	75.000

CAPITAL SUBSCRITO			
		(1)	100.000

CAIXA			
(2)	75.000	(3)	75.000

BANCOS CONTA MOVIMENTO BANCO URUPÊS S/A			
(3)	75.000		

Atividades Práticas 2

Escriturar no Diário e Razonete:

1. Natália Ribeiro constitui sua firma individual para explorar o comércio de brinquedos, com Capital realizado integralmente, em dinheiro, no valor de R$ 25.000, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado, sob n. 12.233, em sessão de 12/12. A firma está estabelecida nesta cidade e o valor do Capital foi depositado no Banco do Brasil S/A, em conta Movimento, conforme recibo n. 111.
2. Clóvis Lazarini constitui uma empresa comercial no ramo de comércio de utensílios domésticos em geral, nesta cidade, com capital no valor de R$ 90.000, devidamente registrado na Junta Comercial, sob n. 15. O Capital foi realizado como segue:
   a) em dinheiro: R$ 80.000;
   b) diversos móveis avaliados em R$ 10.000.
3. Marcelino Lima e Otávio Raul constituíram uma Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada para explorar o comércio de bicicletas, cuja razão social girará sob o nome Marcelino Bicicletas Ltda., com Capital de R$ 100.000, sendo que:
   a) o capital foi dividido em 100 quotas, no valor de R$ 1.000 cada, subscritas pelos sócios quotistas, na proporção de 60% e 40%, respectivamente, devidamente registrado na Junta Comercial, conforme contrato arquivado sob n. 7.777, em sessão de 11/01;
   b) o sócio Marcelino realizou suas 60 quotas, integralmente, em dinheiro, e o sócio Otávio realizou suas quotas da seguinte maneira:
   - em dinheiro: R$ 20.000;
   - um automóvel marca Ford avaliado em R$ 10.000;
   - uma Nota Promissória, de emissão de Cleide Mariotto, no valor de R$ 10.000, vencível em 60 dias;

   c) foi aberta conta no Banco do Brasil S/A com depósito de toda a importância recebida, em dinheiro, conforme recibo n. 223.
4. José Saud e Luiz Santos fundaram uma Sociedade Anônima para explorar o ramo de comércio de cereais, cuja denominação escolhida foi Cerealista Saud S/A, com Capital de R$ 300.000, subscrito como segue:
   a) Em Assembleia Geral de 19/02 foi aprovado o estatuto.
   b) O Capital foi dividido em 300.000 ações, no valor de R$ 1 cada, e subscrito em partes iguais pelos sócios.

c) Os sócios realizaram 40% de suas partes, em dinheiro.

d) Foi depositada no Banco do Brasil S/A toda a importância realizada, com abertura da Conta Especial n. 66.655 nos termos da lei, em nome da sociedade, conforme recibo n. 553.

e) Após devidamente constituída a sociedade e adquirida forma jurídica, o banco transfere o depósito da Conta Especial para a conta Movimento n. 112.233.

5. Francisco Alves e Vicente Toledo, por meio do contrato social devidamente arquivado na Junta Comercial do Estado, em sessão de 22/01, sob n. 434.343, constituem uma sociedade em nome coletivo para explorar o comércio de roupas masculinas em geral, cuja denominação será Francisco Alves e Cia., com Capital no valor de R$ 20.000, sendo subscritos 50% para cada sócio. Os sócios realizaram todo o Capital subscrito, entregando 50% em dinheiro e 50% em mercadorias. O dinheiro recebido, correspondente ao Capital realizado, foi depositado no Banco Paineiras, conforme recibo desta data, em conta Movimento n. 1.234.

PARTE III

DESENVOLVIMENTO DAS ATIVIDADES DAS EMPRESAS COMERCIAIS (GESTÃO)

CAPÍTULO 3

OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

3.1 Introdução

Como vimos anteriormente, a Contabilidade Comercial permite controlar a movimentação do Patrimônio das empresas comerciais, registrando os fatos administrativos decorrentes da gestão dessas empresas.

Vimos, também, que a principal característica das empresas comerciais concentra-se nas operações de compra e venda de mercadorias.

Sendo assim, neste capítulo, vamos estudar todas as operações que envolvem a movimentação de mercadorias, como:

- compras de mercadorias;
- estoques de mercadorias;
- vendas de mercadorias;
- tributos incidentes sobre compras e vendas;
- critério do custo ou mercado;
- métodos para registro das operações com mercadorias;
- apuração do Resultado da conta Mercadorias;
- demonstração da conta Mercadorias;
- provisão para créditos de liquidação duvidosa.

3.2 Compras de mercadorias

Servindo de intermediárias nas trocas, as empresas comerciais compram as mercadorias para depois revendê-las.

As empresas que fornecem mercadorias para as empresas comerciais são conhecidas como **empresas fornecedoras** ou **fornecedores**.

A empresa comercial pode comprar mercadorias de seus fornecedores à vista ou a prazo. Nas compras à vista, o pagamento é feito no ato; nas compras a prazo, cria-se obrigação para pagamento futuro.

3.2.1 Compras à vista

A Papelaria Palmeiras comprou do Fornecedor Comercial S/A mercadorias no valor de R$ 25.000, conforme Nota Fiscal n. 8.742, tendo efetuado o pagamento à vista, em dinheiro.

Contabilização no livro Diário da Papelaria Palmeiras S/A:

Compras de Mercadorias
a Caixa
Compra de mercadorias, conf. NF n. 8.742, do Fornecedor Comercial S/A *25.000*

3.2.2 Compras a prazo

Nas compras de mercadorias a prazo, o registro contábil será semelhante ao das compras de mercadorias à vista. Evidentemente, a conta a ser creditada não será **Caixa**, mas sim **Fornecedores** ou **Duplicatas a Pagar**.

3.2.3 Fatos que alteram o valor das compras

Despesas acessórias

Como **despesas acessórias** entendemos o valor do frete e do seguro quando correm por conta do destinatário (comprador).

Essas despesas, geralmente, vêm destacadas no corpo da Nota Fiscal e devem integrar o custo das mercadorias. Além dessas despesas, integrarão o custo de aquisição os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou na importação.

O preço que a empresa paga ao fornecedor quando compra mercadorias é chamado **custo da mercadoria adquirida**. Porém, na maioria das compras, o custo da

mercadoria adquirida nem sempre corresponde apenas ao valor indicado na Nota Fiscal de Compra. Veja por quê:

Suponhamos que sua empresa esteja situada no Estado de São Paulo e seu ramo de atividade seja o comércio de arroz beneficiado. Você compra de um fornecedor estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul 15.000 kg de arroz e paga a importância de R$ 4.000, conforme Nota Fiscal n. 891, mais R$ 500, não incluídos na NF, mas constantes de documentação própria referente a fretes e seguros. Logo, o custo de 15.000 kg de arroz foi de R$ 4.500, e não de apenas R$ 4.000, como consta da NF.

Sendo assim, o **custo das mercadorias adquiridas** é comumente composto pelo valor das mercadorias mais o valor do frete e seguros, conforme exemplificamos.

Concluindo, podemos dizer que o **custo de mercadorias** é o somatório do valor indicado na Nota Fiscal mais as despesas acessórias que correm por conta do comprador (destinatário), estejam estas despesas constando da própria Nota Fiscal ou em documento separado, até a entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Exemplo:

Compra de mercadorias da Companhia de Tecidos Taubaté S/A, à vista, conforme Nota Fiscal n. 8.900, no valor de R$ 70.000.

As mercadorias foram transportadas pela Transportadora Boa Viagem, a qual cobrou R$ 400, correspondente a fretes e seguro, conforme Nota Fiscal de Serviço de Transporte n. 178 e Apólice de Seguro n. 4.444.

Lançamentos no livro Diário:

(1) Compras de Mercadorias
a Caixa
NF n. 8.900 da Cia. de Tecidos Taubaté S/A *70.000*

(2) Fretes e Seguros sobre Compras
a Caixa
Despesas com transporte sobre compras, igual a fretes mais seguros, pago à Transportadora Boa Viagem, conf. NF n. 178 e Apólice n. 4.444 .... *400*

(3) Compras de Mercadorias
a Fretes e Seguros sobre Compras
Correspondentes a fretes e seguros pagos na compra supra que se transferem para integrar o custo de aquisição *400*

Abatimento sobre compras

Sempre que nossa empresa, tendo recebido mercadorias adquiridas de fornecedores, constatar que elas não atendem as nossas expectativas, por motivos desconhecidos no momento da compra, poderemos devolver parte ou o total das mercadorias adquiridas. Entretanto, havendo interesse em ficar com as mercadorias, poderemos solicitar ao fornecedor que conceda um abatimento no preço da compra.

Exemplo:

Tendo em vista que as mercadorias adquiridas por meio da Nota Fiscal n. 350 do fornecedor João S/A chegaram com avarias sofridas no transporte, ele nos concedeu um abatimento no valor de R$ 3.000. A compra tinha sido efetuada a prazo.

Veja como o fato será registrado no livro Diário:

Fornecedores
João S/A
a Abatimentos sobre Compras
Abatimento obtido tendo em vista avaria ocorrida no transporte ref. compra conforme NF n. 350 .... *3.000*

Descontos incondicionais obtidos

Descontos incondicionais obtidos compreendem aqueles que a empresa ganha dos fornecedores no momento em que se efetua compras de mercadorias. São destacados nas próprias notas fiscais, e os fornecedores não impõem aos clientes condição alguma para oferecê-los.

Exemplo:

Compra de mercadorias, à vista, do fornecedor Otábio Ltda., conforme Nota Fiscal n. 3.200, no valor de R$ 1.100, com desconto incondicional destacado na NF, no valor de R$ 100. Foi pago ao fornecedor, portanto, a importância de R$ 1.000.

A contabilização do desconto incondicional é desnecessária. Entretanto, havendo interesse da empresa em registrá-lo, sua contabilização poderá ser feita como segue:

Compras de Mercadorias
a Diversos
NF n. 3.200, como segue:
a Caixa
Valor da NF supra *1.000*
a Descontos Incondicionais Obtidos
Conf. destaque na NF supra *100* *1.100*

Devoluções de compras ou compras anuladas

As **compras anuladas** correspondem à anulação de valores registrados como compras.

Uma vez efetuada a compra, poderá ocorrer sua anulação total ou parcial por motivos variados, tais como mercadorias recebidas de qualidade inferior às adquiridas, quebra ou danificação pelo transporte, problemas financeiros da empresa ou qualquer outro motivo desconhecido no momento da compra.

Exemplo:

Suponhamos, inicialmente, que sua empresa tenha efetuado uma compra de mercadorias, conforme Nota Fiscal n. 12, do fornecedor Jacques Félix Ltda., no valor de R$ 50.000.

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

Compras de Mercadorias
a Caixa
NF n. 12 etc. *50.000*

Suponhamos, agora, que, dois dias após o recebimento das mercadorias, sua empresa tenha constatado que elas não estavam de acordo com o pedido, procedendo à devolução de todo o lote, tendo emitido uma Nota Fiscal n. 43, para acompanhar o transporte das mercadorias, no mesmo valor (R$ 50.000).

Observe a contabilização da devolução no livro Diário:

Caixa
a Compras Anuladas
NF n. 43 etc. *50.000*

NOTA:

- Veja na Seção 3.5.6.1, os procedimentos para contabilização dos juros embutidos nas compras a prazo.

Atividade Prática 1

Contabilize os seguintes fatos:

1. Compra de mercadorias, a prazo, da Comercial Lisboa Ltda., conforme Nota Fiscal n. 123, no valor de R$ 20.000. Houve aceite de uma Duplicata n. 001 para 30 dias.
2. Compra de mercadorias, à vista, de J. Penido S/A, conforme Nota Fiscal n. 231, no valor de R$ 10.000.
3. Compra de mercadorias de Jorge Moreira Ltda., à vista, conforme Nota Fiscal n. 144, no valor de R$ 13.000. Foram pagas à empresa transportadora despesas de fretes, conforme Nota Fiscal de Serviços n. 001, em dinheiro, no valor de R$ 100.
4. Nossa devolução de parte da compra efetuada do fornecedor Alberto Tecidos S/A, conforme nossa Nota Fiscal n. 122, no valor de R$ 5.000. Operação realizada à vista.
5. Nossa devolução de toda a mercadoria adquirida do fornecedor Luiz Gustavo Presentes e Cia., tendo em vista não corresponder ao pedido. Valor das mercadorias: R$ 30.000. Foi emitida nossa Nota Fiscal n. 004. A compra tinha sido efetuada a prazo, com aceite de uma Duplicata n. 33/1, para 30 dias.

3.3 Estoques de mercadorias

3.3.1 Introdução

Nesta Seção, focalizaremos os principais critérios utilizados para a valoração das mercadorias estocadas na empresa.

Para determinarmos o custo das mercadorias estocadas, faremos uso dos custos das compras, isto é, do valor pago pela aquisição de tais mercadorias acrescido das despesas acessórias, conforme já estudamos na Seção anterior. Quanto ao tratamento a ser destinado aos tributos incidentes sobre as compras, você estudará mais adiante.

Tendo em vista que a empresa poderá adquirir um mesmo tipo de mercadoria em datas diferentes, pagando por ela preços variados, para determinarmos o custo das mercadorias estocadas, há necessidade de adotarmos algum critério.

Os critérios conhecidos são:

- preço específico
- PEPS
- UEPS
- custo médio ponderado móvel
- custo médio ponderado fixo

3.3.2 Critérios de avaliação dos estoques

Preço específico

O critério de avaliação do preço específico consiste em atribuir a cada unidade do estoque o preço efetivamente pago por ela.

É um critério que só pode ser utilizado para mercadorias de fácil identificação física, como imóveis para revenda, veículos usados etc.

Veja o seguinte exemplo:

A empresa Veículos Vale Ltda. efetuou as seguintes aquisições:

- Em 5/10, um automóvel marca Halley, chassi n. 2.000, por R$ 20.000.
- Em 10/10, um automóvel marca Lord, chassi n. 134, por R$ 45.000.
- Em 13/10, um automóvel marca Gurgel, chassi n. 22.221, por R$ 22.000.

Neste caso, são facilmente identificáveis as mercadorias e seus respectivos custos. Assim, no momento da venda, o critério a ser utilizado a fim de baixar o valor da mercadoria dos estoques será o do custo específico de cada veículo. As mercadorias que permanecerem estocadas serão obviamente avaliadas pelos seus respectivos custos.

Vamos, agora, estudar os outros critérios. Para facilitar o entendimento, apresentaremos sete operações ocorridas na empresa Moura Ribeiro S/A, atacadista de portas de cedro tamanho 2,00m × 0,80m, e as fichas de estoques dos três critérios com as mesmas operações.

NOTA:

- Para efeito didático, apresentaremos números inteiros e levaremos em conta que os tributos recuperáveis já foram devidamente excluídos. Na venda, a baixa nos estoques é feita pelo custo, logo, sem interferência de tributos.
  1. Em 05/02, adquiriu do fornecedor Pereira Ltda. 100 portas por R$ 100 cada, conforme NF n. 7.002.
  2. Em 08/02, vendeu ao cliente Depósito Humaitá Ltda. 20 portas, conforme NF n. 101.
  3. Em 10/02, adquiriu do fornecedor Pereira Ltda. 50 portas por R$ 113 cada, conforme NF n. 8.592.
  4. Em 19/02, adquiriu do fornecedor Pereira Ltda. 50 portas por R$ 159 cada, conforme NF n. 9.721.
  5. Em 20/02, devolveu ao fornecedor Pereira Ltda. dez portas, conforme NF n. 115.
  6. Em 27/02, vendeu ao cliente Taboão S/A 140 portas, conforme NF n. 102.
  7. Em 28/02, recebeu em devolução, do cliente Taboão S/A, cinco portas conforme NFE n. 142.

NOTA:

- Veja o custo da venda na ficha de controle de estoque.

PEPS

A sigla **PEPS** significa **P**rimeiro que **E**ntra, **P**rimeiro que **S**ai, e é também conhecida por **FIFO**, iniciais da frase inglesa *First In, First Out*.

Adotando este critério para valoração dos estoques, a empresa atribuirá às mercadorias estocadas os custos mais recentes.

Tomemos como exemplo uma empresa que adquiriu cinco lotes de determinada mercadoria durante um período, tendo pago por eles cinco preços diferentes (um preço unitário diferente para cada lote).

Suponhamos que, depois de efetuadas as cinco compras, a empresa tenha vendido dois lotes, restando, em estoque, três deles. Esse estoque será valorado da seguinte maneira:

- um lote pelo custo da última compra;
- outro lote pelo custo da penúltima compra;
- outro lote pelo custo da antepenúltima compra.

Assim, os estoques sempre estarão superavaliados, isto é, valorados pelo maior custo em relação às compras efetuadas.

Para melhor visualização, veja as sete operações apresentadas anteriormente, devidamente registradas na respectiva ficha:

MERCADORIA: PORTAS DE CEDRO TAMANHO 2,00m x 0,80m
MÉTODO DE CONTROLE: PEPS

DATA	HISTÓRICO	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
		QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL	QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL	QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL
05/02	NNF* nº 7.002	100	100	10.000	—	—	—	100	100	10.000
08/02	NNF nº 101	—	—	—	20	100	2.000	80	100	8.000
10/02	NNF nº 8.592	50	113	5.650	—	—	—	80	100	8.000
								50	113	5.650
								130		13.650
19/02	NNF nº 9.721	50	159	7.950	—	—	—	80	100	8.000
								50	113	5.650
								50	159	7.950
								180		21.600
20/02	NNF nº 115	(10)	159	(1.590)	—	—	—	80	100	8.000
								50	113	5.650
								40	159	6.360
								170		20.010
27/02	NNF nº 102	—	—	—	80	100	8.000			
					50	113	5.650			
					10	159	1.590	30	159	4.770
					140		15.240			
28/02	NNF nº 142	—	—	—	(5)	159	(795)	35	159	5.565
	TOTAIS	190		22.010	155		16.445			

***NNF:** Nossa Nota Fiscal.

OBSERVAÇÕES:

- Na coluna de saldo ficam evidenciadas as quantidades estocadas devidamente separadas ou identificadas pelos respectivos custos de aquisição. A cada venda, a baixa é feita iniciando-se pelos custos mais antigos, no caso, pelos menores custos. Assim, através dessa ficha, ficam controladas as quantidades estocadas sempre pelos preços mais recentes. Por isso, este critério é chamado **Primeiro que Entra, Primeiro que Sai.**

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- As devoluções de compras efetuadas aos fornecedores são escrituradas negativamente entre parênteses na coluna das entradas. Por outro lado, as devoluções de vendas recebidas de clientes são escrituradas negativamente entre parênteses na coluna das saídas. Assim, a soma da coluna das entradas corresponderá efetivamente ao valor das compras líquidas, e a soma da coluna das saídas corresponderá efetivamente ao custo das mercadorias vendidas, ou seja, ao valor das saídas líquidas.

NOTAS:

- As devoluções de compras deverão ser registradas na ficha de controle de estoques pelo valor pago ao fornecedor por ocasião da respectiva compra.
- As devoluções de vendas deverão ser lançadas pelos mesmos valores das respectivas saídas.
- Os gastos eventuais, tanto na devolução de compras como na devolução de vendas (fretes, seguros etc.), devem ser considerados Despesas Operacionais e não Custos.

UEPS

A sigla **UEPS** significa **Ú**ltimo que **E**ntra, **P**rimeiro que **S**ai, e também é conhecida por **LIFO**, iniciais da frase inglesa *Last In, First Out*.

Adotando este critério para valoração de seus estoques, a empresa sempre atribuirá as suas mercadorias em estoque os custos mais antigos, guardadas as devidas proporções em relação às mercadorias que entraram e saíram do estabelecimento. Tomemos como exemplo uma empresa que adquiriu cinco lotes de determinada mercadoria durante um período, tendo pago por eles cinco preços diferentes (um preço unitário diferente para cada lote).

Suponhamos que, depois de efetuadas as cinco compras, a empresa tenha vendido dois lotes, restando em estoque três deles. Esse estoque será valorado da seguinte maneira:

- um lote pelo custo da primeira compra;
- outro lote pelo custo da segunda compra;
- outro lote pelo custo da terceira compra.

Assim, os estoques sempre estarão subavaliados, isto é, valorados pelos menores custos em relação às compras efetuadas.

Para melhor visualização, veja as sete operações apresentadas anteriormente, devidamente registradas na respectiva ficha:

MERCADORIA: PORTAS DE CEDRO TAMANHO 2,00m x 0,80m
MÉTODO DE CONTROLE: UEPS

DATA	HISTÓRICO	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
		QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL	QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL	QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL
05/02	NNF nº 7.002	100	100	10.000	—	—	—	100	100	10.000
08/02	NNF nº 101	—	—	—	20	100	2.000	80	100	8.000
10/02	NNF nº 8.592	50	113	5.650	—	—	—	80	100	8.000
								50	113	5.650
								130		13.650
19/02	NNF nº 9.721	50	159	7.950	—	—	—	80	100	8.000
								50	113	5.650
								50	159	7.950
								180		21.600
20/02	NNF nº 115	(10)	159	(1.590)	—	—	—	80	100	8.000
								50	113	5.650
								40	159	6.360
								170		20.010
27/02	NNF nº 102	—	—	—	40	159	6.360			
					50	113	5.650			
					50	100	5.000	30	100	3.000
					140		17.010			
28/02	NNF nº 142	—	—	—	(5)	100	(500)	35	100	3.500
	TOTAIS	190		22.010	155		18.510			

OBSERVAÇÃO:

- Observe que, neste caso, a coluna do saldo controla as quantidades tendo em vista os respectivos custos de aquisição. A baixa sempre é feita pelos custos das últimas aquisições, guardadas as respectivas proporcionalidades dos custos de aquisição.

Custo médio ponderado móvel

Adotando este critério, as mercadorias estocadas serão sempre valoradas pela média dos custos de aquisição, sendo estes atualizados a cada compra efetuada.

Se a empresa adquirir cinco lotes de uma determinada mercadoria, pagando preços diferentes para cada lote, e após as cinco compras tiver vendido dois lotes, os estoques remanescentes serão avaliados da seguinte maneira: somam-se os custos dos cinco lotes e divide-se o total pelas quantidades adquiridas, obtendo-se o custo unitário médio.

Para melhor visualização, veja os sete casos apresentados anteriormente, devidamente registrados na respectiva ficha:

MERCADORIA: PORTAS DE CEDRO TAMANHO 2,00m x 0,80m
MÉTODO DE CONTROLE: CUSTO MÉDIO PONDERADO MÓVEL

DATA	HISTÓRICO	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
		QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL	QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL	QUANT.	CUSTO UNIT.	CUSTO TOTAL
05/02	NF n. 7.002	100	100	10.000	—	—	—	100	100*	10.000
08/02	NF n. 101	—	—	—	20	100	2.000	80	100*	8.000
10/02	NF n. 8.592	50	113	5.650	—	—	—	130	105*	13.650
19/02	NF n. 9.721	50	159	7.950	—	—	—	180	120*	21.600
20/02	NF n. 115	(10)	159	(1.590)	—	—	—	170	117*	20.010
27/02	NF n. 102	—	—	—	140	117	16.500	30	117*	3.510
28/02	NFE n. 142	—	—	—	(5)	117	(585)	35	117*	4.095
	TOTAIS	190		22.010	155		17.915			

OBSERVAÇÕES:

- A coluna destinada ao saldo indicará sempre as quantidades em estoque com seus respectivos valores médios, isto é, atualizados sempre em função das últimas compras.
- Somam-se os custos anteriores aos da aquisição atual e divide-se o total pela quantidade de unidades, obtendo-se, assim, o custo médio.

Custo médio ponderado fixo (média ponderada fixa)

Adotando este critério, as mercadorias estocadas serão avaliadas somente no final do período (normalmente no final do ano) pela média dos custos das mercadorias que estiveram disponíveis para venda durante todo o período.

Enquanto o custo médio ponderado móvel é atualizado durante o exercício, tantas vezes quantas forem as compras efetuadas, o custo médio ponderado fixo é apurado uma só vez, e no final do exercício, após a última compra efetuada.

Para obtê-lo, basta dividir o custo total das mercadorias disponíveis para venda, pela quantidade total dessas mesmas mercadorias.

* Suprimimos as casas decimais somente para fins didáticos. É aconselhável adotar o valor mais próximo possível do real, ajustando as diferenças de centavos na saída seguinte, para que o valor unitário do estoque remanescente após essa saída, multiplicado pela quantidade existente, resulte em valor exato.

O custo total das mercadorias disponíveis para venda é obtido somando-se o custo do estoque inicial com o custo das compras líquidas realizadas no mesmo período.

O valor obtido por meio da média ponderada fixa é atribuído a todas as unidades de mercadorias existentes em estoque no último dia do ano, bem como a todas as unidades de mercadorias vendidas, também durante o ano, independentemente das datas em que ocorreram as respectivas vendas.

Aproveitando os mesmos dados utilizados para ilustrar os critérios anteriores, veja como ficarão os cálculos:

a. **Cálculo do custo médio ponderado fixo**

Custo total das mercadorias disponíveis para venda dividido pelas quantidades totais das mesmas mercadorias disponíveis para venda:

$$22.010/190 = 115,8421$$

Note que em nosso exemplo não havia estoque inicial. Portanto, o custo total e as quantidades de mercadorias disponíveis para a venda correspondem ao total das compras líquidas.

b. **Cálculo do custo do estoque final**

Unidades de mercadorias existentes em estoque no final do período multiplicadas pelo custo médio ponderado fixo:

$$35 \text{ unidades} \times 115,8421 = 4.054,47$$

c. **Cálculo do custo das mercadorias vendidas**

Custo total das mercadorias disponíveis para venda diminuído do custo do estoque final.

$$22.010,00 - 4.054,47 = 17.955,53$$

Resumo:

Para melhor visualização dos três critérios, considerando o PEPS, o UEPS e o custo médio ponderado móvel, vamos supor que nos três casos as mercadorias tenham sido vendidas:

- Em 08/02, NNF n. 101, 20 peças por..R$ 4.400
- Em 28/02, NNF n. 102, 140 peças por..R$ 30.440

TOTAL DAS VENDAS .... R$ 34.840

Sendo assim, consideremos os seguintes dados extraídos das fichas (exceto o valor de vendas, igual para todas):

- Valor total Compras .... R$ 22.010
- Valor total Vendas .... R$ 34.840
- Estoque Final

PEPS .... R$ 5.565
UEPS .... R$ 3.500
CUSTO MÉDIO .... R$ 4.095

Veja, a seguir, os resultados:

PEPS	Compras	22.010
(–)	Estoque Final	5.565
=	Custo Merc. Vend.	16.445
	Vendas	34.840
(–)	Custo	16.445
	LUCRO	18.395
UEPS	Compras	22.010
(–)	Estoque Final	3.500
=	Custo Merc. Vend.	18.510
	Vendas	34.840
(–)	Custo	18.510
	LUCRO	16.330
CUSTO MÉDIO	Compras	22.010
(–)	Estoque Final	4.095
=	Custo Merc. Vend.	17.915
	Vendas	34.840
(–)	Custo	17.918
	LUCRO	16.922

Qual dos critérios deve ser utilizado?

Veja a seguinte comparação:

CRITÉRIO	CUSTO	LUCRO	ESTOQUE FINAL
PEPS	16.445	18.395	5.565
UEPS	18.510	16.330	3.500
CUSTO MÉDIO	17.918	16.922	4.095

O mais aconselhável dos três critérios é o **custo médio ponderado móvel**, pois é o que espelha maior realidade nos Custos, no Lucro e no Estoque Final. Entretanto, o único não aceito pela legislação do imposto sobre a renda brasileira é o UEPS, pois distorce completamente os resultados, apresentando Custo maior, Lucro menor e Estoque Final diverso da realidade. A empresa poderá adotar o critério que achar mais conveniente, porém, no caso de usar o UEPS, deverá apresentar a diferença para tributação.

Convém ressaltar que, no momento da elaboração do Balanço, a avaliação dos estoques obedecerá aos critérios estabelecidos no **artigo 183 da Lei n. 6.404/1976**, ou seja, o custo de aquisição deduzido da provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior (veja p. 114).

Atividades Teóricas 1

1. Responda:

1.1 Quais são os critérios mais conhecidos para determinar o custo das mercadorias estocadas?

1.2 Em que consiste o critério do preço específico?

1.3 Como é apurado o custo médio ponderado fixo?

2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:

2.1 Adotando-se o critério UEPS, as mercadorias estocadas serão avaliadas pelos custos mais recentes.

2.2 Adotando-se o critério PEPS, as mercadorias vendidas serão avaliadas pelos custos mais antigos.

2.3 Adotando-se o custo médio ponderado móvel, o custo das mercadorias estocadas será atualizado a cada nova compra efetuada.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 O critério de avaliação dos estoques que deve sempre ser usado para as mercadorias de fácil identificação física é:

a) Custo específico.
b) PEPS.
c) UEPS.
d) Custo médio ponderado móvel.

3.2 Ao atribuir às mercadorias estocadas os custos mais recentes, a empresa estará adotando o critério:
a) Custo específico.
b) PEPS.
c) UEPS.
d) Custo médio ponderado móvel.

3.3 Atribuindo às mercadorias em estoque os custos mais antigos, a empresa estará adotando o critério:
a) Custo específico.
b) PEPS.
c) UEPS.
d) Custo médio ponderado móvel.

3.4 Valorar sempre as mercadorias estocadas pela média dos custos de aquisição significa adotar o critério:
a) Custo específico.
b) PEPS.
c) UEPS.
d) Custo médio ponderado móvel.

Atividades Práticas 2

1. Tendo em vista os fatos a seguir, elabore fichas de controle de estoques pelos critérios PEPS, UEPS e custo médio ponderado móvel:
   1. Em 01/01, compra de 100 peças de mercadorias a R$ 10 cada, conforme Nota Fiscal n. 234 da Casa Rabelo.
   2. Em 02/01, compra de 100 peças de mercadorias a R$ 11 a unidade, conforme Nota Fiscal n. 324 da Casa Rabelo.
   3. Em 03/01, venda de 50 peças, conforme Nossa Nota Fiscal n. 01.
   4. Em 04/01, venda de 60 peças, conforme Nossa Nota Fiscal n. 02.
   5. Em 06/01, compra de 100 peças por R$ 20 cada, conforme Nota Fiscal n. 3.244 da Casa Rabelo.
   6. Em 10/01, venda de 70 peças, conforme Nossa Nota Fiscal n. 003.
2. Após elaborar as respectivas fichas de estoque, responda:
   1. Pelo critério PEPS, o Estoque Final importou em:
      R$....................
   2. Estoque Final, pelo critério:
      a) PEPS: R$....................
      b) UEPS: R$....................
      c) Custo médio ponderado móvel:
      R$....................
   3. Valor total do custo das vendas:
      a) UEPS: R$....................
      b) PEPS: R$....................
      c) Custo médio ponderado móvel:
      R$....................

3.4 Vendas de mercadorias

As vendas de mercadorias constituem a principal fonte de receita das empresas comerciais.

As pessoas que compram as mercadorias são conhecidas como **clientes**.

Como ocorre com as compras, as vendas podem ser efetuadas à vista ou a prazo.

Nas vendas à vista, a empresa recebe no ato da venda o valor das mercadorias e, nas vendas a prazo, ela passa a ter direito de receber, futuramente, o valor das mercadorias transacionadas.

3.4.1 Vendas à vista

Suponhamos que a empresa Nossa Comercial S/A, da qual você é contabilista, vendeu mercadorias à vista, no valor de R$ 1.000, conforme NNF n. 12.825.

A contabilização dessa venda no livro Diário será:

Caixa
a Vendas de Mercadorias
NNF n. 12.825 .... 1.000

3.4.2 Vendas a prazo

Nas vendas de mercadorias a prazo, o registro contábil será semelhante ao registro das vendas de mercadorias à vista. Evidentemente, a conta a ser debitada não será **Caixa**, mas sim **Clientes** ou **Duplicatas a Receber**.

3.4.3 Fatos que alteram o valor das vendas

Abatimentos sobre vendas

Da mesma forma que a empresa pode ganhar de seu fornecedor abatimento sobre o preço de compra pelas razões já comentadas na Seção Abatimento sobre compras, poderá, também, conceder abatimentos a seus clientes.

Exemplo:

Suponhamos que em virtude do cliente Usina São João S/A não ficar satisfeito com a qualidade das mercadorias vendidas a ele por meio da Nossa Nota Fiscal Fatura n. 480 no valor de R$ 40.000, concedemos um abatimento no valor de R$ 5.000, cinco dias após a remessa das mercadorias. A venda tinha sido efetuada a prazo.

Veja como ficará o registro no livro Diário:

Abatimentos sobre Vendas
a Clientes
a Usina São João S/A
Abatimento concedido sobre a venda
efetuada conf. NNF Fatura n. 480 .... 5.000

Descontos Incondicionais Concedidos

Da mesma forma com que nossa empresa pode obter descontos incondicionais dos fornecedores, ela também pode conceder descontos incondicionais aos clientes, sem impor a eles qualquer condição, destacando-os nas próprias Notas Fiscais de vendas.

Suponhamos que nossa empresa tenha efetuado uma venda de mercadorias a prazo, conf. NF n. 151, ao cliente Euclides Santana, no valor de R$ 750, e concedido um desconto incondicional de R$ 40, perfazendo na Nota Fiscal o total de R$ 710. Note que, neste caso, do total da Nota Fiscal está expurgado o valor do desconto, motivo pelo qual seu registro é desnecessário. No entanto, havendo interesse da empresa em registrá-lo, sua contabilização poderá ser como segue:

Diversos
a Vendas de Mercadorias
Vendas conf. NNF n. 151:

Duplicatas a Receber
Euclides Santana
Valor líquido recebido 710
Descontos Incondicionais Concedidos
Sobre a NNF supra 40 750

Devoluções de vendas ou vendas anuladas

As **vendas anuladas** ou **canceladas** correspondem à anulação de valores registrados como receita de vendas, decorrentes de seu cancelamento.

As vendas podem ser canceladas por vários motivos: danificação no transporte, insatisfação do cliente quanto à qualidade da mercadoria, problemas financeiros do cliente, ou qualquer outro motivo desconhecido no ato da venda.

Veja o seguinte exemplo, envolvendo uma venda e posterior cancelamento:

Em 10/02 vendemos mercadorias no valor de R$ 5.000, conforme NNF n. 101.

Lançamento no livro Diário:
Caixa
a Vendas de Mercadorias
NNF n. 101 .... 5.000

Em 15/02, ao receber as mercadorias em seu estabelecimento, o cliente constatou que estavam em desacordo com o pedido. Após efetuar as anotações no verso da Nota Fiscal, devolveu toda a carga.

Para regularizar a operação, emitimos a Nota Fiscal de Entrada n. 143 e efetuamos o seguinte registro no livro Diário:

Vendas Anuladas
a Caixa
Mercadorias recebidas em devolução, conforme
NFE n. 143, correspondente à venda efetuada em
10/02 através da nossa Nota Fiscal n. 101 .... 5.000

NOTA:

- Veja na Seção 3.5.6.2, os procedimentos para contabilização dos juros embutidos nas vendas a prazo.

Atividade Prática 3

Contabilize os seguintes fatos:

1. Venda de mercadorias, à vista, conforme Nossa Nota Fiscal n. 231, R$ 10.000.
2. Venda de mercadorias, a prazo, ao sr. Cláudio Fagundes, conforme Nota Fiscal n. 3.341, no valor de R$ 5.000. Foi concedido um desconto incondicional, o qual constou do corpo da NF, no valor de R$ 500.
3. Recebemos, em devolução, parte de uma venda de mercadorias efetuada a prazo ao sr. Pedro Figueira, conforme Nossa Nota Fiscal n. 1.341. Valor da devolução recebida: R$ 1.000, conforme Nota Fiscal n. 834, de emissão do referido cliente. Foi emitida NFE n. 1.850.
4. Venda de mercadorias, ao sr. Edílson Natalino Pereira, a prazo, conforme Nossa Nota Fiscal n. 555, no valor de R$ 3.000. Houve, no ato da venda, aceite de uma Duplicata n. 1, para 30 dias.
5. Recebemos, em devolução, parte de uma venda de mercadorias efetuada à vista, através da Nossa Nota Fiscal n. 222 no valor de R$ 10.000, na qual constou desconto incondicional no valor de R$ 1.000. **Obs.**: O valor da devolução foi de R$ 5.000. Foi emitida NFE n. 410.

3.5 Tributos e juros incidentes sobre compras e vendas

3.5.1 Introdução

Nas operações de compras e vendas de mercadorias, poderão incidir alguns tributos, inclusos no valor das mercadorias ou a ele adicionados.

Consideram-se tributos incidentes sobre as vendas os impostos, as taxas e as contribuições que guardam proporcionalidade com o preço da venda efetuada ou do serviço prestado, ainda que o montante do referido tributo integre sua própria base de cálculo.

Os impostos incidentes sobre as vendas são os seguintes:

- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS
- Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS
- Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos — VVC
- Imposto de Exportação — IE

Incluem-se, também, nos tributos incidentes sobre as vendas:

- as taxas que guardam proporcionalidade com o preço de venda;
- as parcelas de contribuições mensais com recursos próprios para:
  - o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público — PASEP
  - o Programa de Integração Social — PIS
  - Contribuição Social sobre o Faturamento — COFINS
- as quotas de contribuição ou retenção cambial devida na exportação.

Para as empresas comerciais, objeto de nosso estudo, os tributos incidentes sobre as vendas mais comuns são:

- ICMS
- IPI (em alguns casos)
- ISS (em alguns casos)
- PIS sobre Faturamento
- COFINS

3.5.2 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — **ICMS** — é um imposto de competência estadual, incidente sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de alguns serviços, como o fornecimento de energia elétrica, os transportes e as comunicações. É considerado imposto **por dentro**, pois seu valor está incluído no valor das mercadorias ou dos serviços constantes da Nota Fiscal.

O ICMS é calculado mediante a aplicação de uma alíquota (porcentagem) sobre o valor das mercadorias ou dos serviços. Essa porcentagem pode variar de acordo com

o tipo da mercadoria ou do serviço, sua origem e sua destinação. Para a maioria das mercadorias, nas operações realizadas dentro do estado, a alíquota, em vigor no ano de 2008, no Estado de São Paulo, era de 18%.

Nem todas as mercadorias estão sujeitas a esse imposto; há mercadorias que não sofrem sua tributação por força da própria Constituição Federal (imunidade, não incidência); há aquelas que, mesmo sofrendo a incidência desse imposto, tendo em vista benefícios fiscais, poderão estar isentas por determinado período; há, ainda, as que estão sujeitas à incidência de outros impostos.

O ICMS é o imposto mais comum entre as operações realizadas pelas empresas comerciais. Assim, na maioria das compras e vendas de mercadorias, as empresas comerciais registram a ocorrência desse imposto.

O ICMS é considerado **imposto não cumulativo**. Isso significa que o valor do imposto pago em uma operação é compensado no valor do imposto a pagar na operação subsequente.

Contabilização do ICMS

Segundo a legislação atual, o ICMS deve ser contabilizado separadamente do valor das mercadorias, uma vez que tal importância pertence ao governo do estado.

Assim, em todas as compras de mercadorias efetuadas pelas empresas comerciais, nas quais há incidência do ICMS, será registrado como custo da compra o valor líquido, isto é, o valor das mercadorias deduzido do valor do ICMS respectivo.

Para atender à exigência fiscal, existem várias maneiras de contabilizar o ICMS. Vejamos uma delas:

Suponhamos que uma empresa comercial compre determinada mercadoria por R$ 1.000, com ICMS incluso no valor de R$ 180. Essa empresa registrará como custo da mercadoria adquirida a importância de R$ 820, debitando a conta Compras de Mercadorias. Os R$ 180 referentes ao ICMS serão registrados em uma conta-corrente apropriada (utilizaremos a conta **ICMS a Recuperar**, do Ativo Circulante). Agindo dessa maneira, as mercadorias em estoque serão registradas pelo valor líquido, ou seja, excluído o valor do ICMS incidente em cada compra.

Por sua vez, quando a empresa comercial vende mercadorias com incidência do ICMS, o valor da venda constante da Nota Fiscal é registrado integralmente a crédito da conta Vendas de Mercadorias. O ICMS incidente na respectiva venda, incluso em seu valor, é lançado separadamente debitando-se uma conta de Despesa (utilizaremos

a conta **ICMS sobre Vendas**) e creditando-se a mesma conta-corrente utilizada por ocasião da compra (**ICMS a Recuperar**).

Na compra, o valor do ICMS representa direito para a empresa; por isso, debitamos a conta **ICMS a Recuperar**. Na venda, o valor do ICMS representa obrigação para a empresa; por isso, é registrado a crédito da conta **ICMS a Recuperar**.

No último dia de cada mês, apura-se o saldo da conta **ICMS a Recuperar**. Se for **credor** (obrigação), a empresa terá de recolher (pagar) o referido valor aos cofres do governo do estado nos primeiros dias do mês seguinte; se for **devedor** (direito), o recolhimento não será efetuado, pois representa direito da empresa com relação ao governo do Estado. Essa apuração deverá coincidir com os registros fiscais contidos nos livros Registro de Entrada de Mercadorias, Registro de Saída de Mercadorias e Registro de Apuração do ICMS.

Para que você entenda facilmente o mecanismo da contabilização do ICMS em uma empresa comercial, apresentaremos dois fatos: compra e venda de uma mesma mercadoria.

- Compras de mercadorias

A empresa comercial Alves Ltda. comprou uma moto para revenda, do atacadista de J. Pires S/A, tendo pago R$ 10.000 em dinheiro, conforme Nota Fiscal n. 023, com ICMS destacado no valor de R$ 1.800.

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

(1) Diversos

a Caixa

Compra de mercadorias conf. NF n. 023, de J. Pires S/A:

Compras de Mercadorias

Valor líquido da compra.. 8.200

ICMS a Recuperar

Valor do ICMS destacado pela alíquota de 18%.. 1.800 10.000

- Vendas de mercadorias

A empresa comercial Alves Ltda. vendeu uma moto, à vista, por R$ 15.000, conforme Nota Fiscal n. 089, com ICMS destacado no valor de R$ 2.700.

Contabilização:

Lançamentos no livro Diário:

(2) Caixa
a Vendas de Mercadorias
Nossa NF n. 089, ref. à venda de uma moto *15.000*

(3) ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recuperar
ICMS destacado na NF n. 089, pela alíquota de 18% *2.700*

Veja, a seguir, a posição das contas envolvidas nos três lançamentos em seus respectivos Razonetes:

COMPRAS DE MERCADORIAS			
(1)	8.200		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	1.800	(3)	2.700

VENDAS DE MERCADORIAS			
		(2)	15.000

ICMS SOBRE VENDAS			
(3)	2.700		

CAIXA			
.		.	
.		.	
.		.	
(2)	15.000	(1)	10.000

OBSERVAÇÕES:

- A conta **Compras de Mercadorias** foi debitada no lançamento 1 pelo valor pago ao fornecedor, diminuído do ICMS.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- A conta **ICMS a Recuperar**, que é a conta-corrente do ICMS, foi debitada no lançamento 1 pelo valor do ICMS incidente na compra, pois representa direito da empresa. No lançamento 3, foi creditada pelo valor do ICMS incidente nas vendas, pois representa obrigação da empresa.
- A conta **Vendas de Mercadorias** foi creditada no lançamento 2 pelo valor bruto da venda, pois o valor da venda, incluindo o ICMS, representa Receita Bruta de Vendas.
- A conta **ICMS sobre Vendas**, que é uma conta de Despesa, foi debitada no lançamento 3 pelo valor do ICMS incidente sobre a venda. Essa conta é redutora da Receita Bruta de Vendas.
- Note, ainda, que nas compras com incidência do ICMS um lançamento foi suficiente para registrar a operação, ao passo que nas vendas com incidência desse imposto são necessários dois lançamentos: um para registrar o valor da Receita Bruta de Vendas e outro para registrar o valor do ICMS incidente na respectiva venda.

Conforme nosso propósito, a empresa comercial Alves Ltda. efetuou, durante o mês, apenas duas operações e, no último dia do mês, a conta **ICMS a Recuperar** apresentou o seguinte saldo:

ICMS A RECUPERAR			
(1)	1.800	(3)	2.700
		(S)	900

Como o saldo da conta corrente do ICMS é credor, isso significa que a empresa comercial Alves Ltda. terá de recolher essa importância nos primeiros dias do mês seguinte para o governo do Estado. Assim, ainda no último dia do mês atual, faremos:

ICMS a Recuperar
a ICMS a Recolher
Transferência que se processa da primeira para a segunda das contas supra, tendo em vista saldo a ser recolhido em favor do governo do Estado, conf. Livro de Registro e Apuracão do ICMS, fls. 10 .... *900*

Conforme dissemos, quando o saldo da conta **ICMS a Recuperar** for devedor, não haverá procedimento contábil a ser efetuado porque a referida conta, sendo do Ativo Circulante e tendo saldo devedor, representa direito da empresa; o respectivo saldo passará para o mês seguinte.

3.5.3 IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto de competência federal, exigido, principalmente, nas empresas industriais. É considerado imposto **por fora**, pois seu cálculo é feito sobre o valor dos produtos (mercadorias) e a ele é adicionado.

O IPI é calculado mediante a aplicação de uma alíquota sobre o valor dos produtos. Essa alíquota varia em função do tipo do produto.

Embora esse imposto seja próprio das empresas industriais, há casos em que outras empresas podem estar sujeitas a seu pagamento, como ocorre, por exemplo, com certas exportações efetuadas por empresas comerciais, as quais são equiparadas às empresas industriais por força da legislação, para efeito de recolhimento desse imposto.

O IPI não incide sobre todos os produtos e é considerado imposto **não cumulativo**, pois o valor do imposto pago na compra de matérias-primas ou de outros materiais aplicados na produção é compensado do imposto a pagar das operações subsequentes de mercadorias, matérias-primas ou produtos.

Contabilização do IPI

As operações com IPI podem ser contabilizadas de várias maneiras. Vejamos uma delas: a contabilização do IPI segue, basicamente, as mesmas regras já estudadas para a contabilização do ICMS, diferindo apenas com relação ao IPI incidente nas vendas, já que esse imposto é cobrado **por fora**, além do valor das mercadorias, não representando despesa da empresa.

Assim, o valor do IPI pago ou devido na compra é registrado a débito de uma conta-corrente especial (utilizaremos a conta **IPI a Recuperar**) e o valor do IPI incidente sobre as vendas é registrado na mesma conta. No último dia de cada mês, a empresa industrial apura o saldo da conta **IPI a Recuperar**: se for devedor, não haverá procedimento contábil a ser feito, já que esse saldo representa direito da empresa; se for credor, o respectivo valor deverá ser transferido para uma conta que registre tal obrigação.

Embora a empresa industrial não seja objeto de nosso estudo, aprenderemos a registrar o IPI nesse tipo de empresa e, logo em seguida, na empresa comercial.

Contabilização do IPI na empresa industrial

- Compras de matérias-primas

A Indústria de Tecidos F. Silva S/A efetuou, no mês de fevereiro, apenas uma compra de matéria-prima do fornecedor Companhia Paineiras S/A, conforme Nota Fiscal n. 733. O valor das matérias-primas foi de R$ 10.000, com IPI calculado pela alíquota de 10%. O valor total da Nota Fiscal foi igual a R$ 11.000. O ICMS destacado na NF foi de R$ 1.800. O pagamento foi feito à vista, através do cheque n. 191 do Banco Urupês S/A.

> NOTA:
> - Na referida Nota Fiscal há incidência de dois impostos:
>   - ICMS, calculado pela alíquota de 18% sobre o valor das matérias-primas, sem o valor do IPI, isto é, 18% sobre R$ 10.000. Esse valor, conforme já estudamos, está incluído no valor das matérias-primas;
>   - IPI, calculado pela alíquota de 10% sobre a mesma base em que foi calculado o ICMS, ou seja, sobre R$ 10.000. O valor desse imposto é adicionado ao valor das matérias-primas, na própria Nota Fiscal.

Como os produtos fabricados pela Indústria de Tecidos F. Silva S/A estão sujeitos aos dois impostos, ambos devem ser registrados separadamente do valor das matérias-primas adquiridas. Veja:

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

(1) Diversos
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Nossa compra de matéria-prima da Companhia Paineiras S/A, conf. NF n. 733, paga através do nosso cheque n. 191:

Compras		
Valor líquido da compra	*8.200*	
ICMS a Recuperar		
18% inclusos na NF supra	*1.800*	
IPI a Recuperar		
10% conf. NF supra	*1.000*	*11.000*

- Vendas de produtos

Suponhamos, agora, que a Indústria de Tecidos F. Silva S/A, durante o mês de fevereiro, tenha efetuado apenas uma venda de mercadorias de sua fabricação, a prazo e mediante aceite de duplicatas para seu cliente, empresa comercial Cardoso Comércio de Tecidos Ltda., por meio da Nota Fiscal n. 83.724. O valor dos produtos foi de R$ 12.000, com ICMS incluso calculado pela alíquota de 18% e IPI calculado pela alíquota de 10%. O valor total da Nota Fiscal é igual a R$ 13.200.

Contabilização

Lançamento da venda no livro Diário:

(2) Duplicatas a Receber
Cardoso Comércio de Tecidos Ltda.
a Diversos
Nossa venda de produtos, conf. NF n. 83.724, com aceite de Dupls.:
a Vendas de Mercadorias
Valor da venda bruta *12.000*
a IPI a Recuperar
10% sobre a venda em questão *1.200*   *13.200*

(3) ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recuperar
18% incluso, conf. NF n. 83.724 .... *2.160*

Veja, a seguir, a posição das contas envolvidas nos três lançamentos em seus respectivos Razonetes:

COMPRAS

	Débito		Crédito
(1)	8.200		

ICMS A RECUPERAR

	Débito		Crédito
(1)	1.800	(3)	2.160

IPI A RECUPERAR

	Débito		Crédito
(1)	1.000	(2)	1.200

VENDAS

	Débito		Crédito
		(2)	12.000

ICMS SOBRE VENDAS

	Débito		Crédito
(3)	2.160	(2)	1.200

BANCOS CONTA MOVIMENTO

	Débito		Crédito
.	.		
.	.		
.	.		
		(1)	11.000

DUPLICATAS A RECEBER

	Débito		Crédito
.			
.			
.			
(2)	13.200		

OBSERVAÇÕES:

- A conta **Compras**, que representa, neste caso, compra de matérias-primas, foi debitada no lançamento 1 pelo valor das matérias-primas adquiridas, excluído o valor do ICMS. O IPI, como é um imposto **por fora**, também não integra o custo da compra.
- A conta **ICMS a Recuperar** foi debitada no lançamento 1 pelo valor do ICMS incidente na compra e creditada no lançamento 3 pelo valor do ICMS incidente sobre a venda, conforme já estudamos.
- A conta **IPI a Recuperar** foi debitada no lançamento 1 pelo valor do IPI pago na compra (valor que representa direito da empresa industrial) e foi creditada no lançamento 2 pelo valor do IPI cobrado na venda (valor que representa Obrigação da empresa).
- A conta **ICMS sobre Vendas** foi debitada no lançamento 3 para registrar a despesa com o referido imposto, conforme já estudamos.

Conforme dissemos anteriormente, os procedimentos utilizados para registro do IPI, basicamente, são os mesmos utilizados para registro do ICMS. Entretanto, o IPI incidente nas vendas de produtos não representa Despesa da empresa e, como é cobrado **por fora** do valor dos produtos, também não integra a Receita Bruta de Vendas, motivo pelo qual registramos somente a obrigação a crédito da conta IPI a Recuperar.

No último dia de cada mês, apura-se o saldo da conta IPI a Recuperar, da mesma forma que se faz com a conta ICMS a Recuperar.

Vejamos o que ocorreu em nosso exemplo:

IPI A RECUPERAR			
(1)	1.000	(2)	1.200
		(S)	200

Como o saldo é credor, isso significa que a Indústria de Tecidos F. Silva S/A terá de recolher o referido valor ao governo federal nos primeiros dias do mês seguinte.

Assim, no último dia do mês de fevereiro, faremos:

IPI a Recuperar

a IPI a Recolher

Transferência que se processa da primeira para a segunda das contas supra, tendo em vista o valor a ser recolhido, conf. livros fiscais *200*

Debitando-se a conta **IPI a Recuperar**, ela ficou com saldo igual a zero e a obrigação foi registrada na conta própria, denominada **IPI a Recolher**. O mesmo procedimento deverá ser feito com a conta **ICMS a Recuperar**, conforme já foi estudado.

Você deve ter percebido que o ICMS incidente sobre a venda, por estar incluído em seu valor, é registrado como venda bruta a crédito da conta **Vendas de Mercadorias**, sendo que os valores da despesa e da obrigação correspondente são registrados em lançamento à parte.

> **NOTA:**
> - Lembramos que o IPI incidente nas vendas também poderá ser contabilizado do mesmo modo que o ICMS, em dois lançamentos: Caixa a Vendas e IPI sobre Vendas a IPI a Recuperar. Entretanto, essa prática deve ser evitada para que a conta Vendas reflita o valor da receita bruta, independentemente do valor do IPI.

Contabilização do IPI na empresa comercial

A empresa Cardoso Comércio de Tecidos Ltda. comprou do fornecedor Indústria de Tecidos F. Silva S/A mercadorias no valor de R$ 12.000, conforme Nota Fiscal n. 83.724, com ICMS incluso na NF, no valor de R$ 2.160 e IPI no valor de R$ 1.200. A compra foi a prazo, mediante aceite de Duplicatas no valor de R$ 13.200.

> **NOTA:**
> - Essa compra já foi contabilizada anteriormente como venda na Indústria de Tecidos F. Silva S/A.

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

(1) Diversos

a Duplicatas a Pagar

Indústria de Tecidos F. Silva S/A

Nossa compra de mercadorias, conf. NF n. 83.724, com aceite de Duplicatas, a saber:

Compras de Mercadorias

Valor líquido da compra, excluído o ICMS e incluído o IPI *11.040*

ICMS a Recuperar

18% sobre a compra supra *2.160* *13.200*

Veja a posição das contas envolvidas nesse lançamento nos respectivos Razonetes:

COMPRAS DE MERCADORIAS			
(1)	11.040		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	2.160		

DUPLICATAS A PAGAR			
		(1)	13.200

> **NOTA:**
> - As empresas comerciais, em geral, não têm o direito de recuperar o valor do IPI pago nas compras (esse direito só é possível em alguns casos). Por isso, o valor do IPI que consta da Nota Fiscal de compra é considerado custo de compra, logo, é contabilizado juntamente com o valor da mercadoria. Assim, em nosso exemplo, tivemos:

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

Valor das mercadorias	12.000
(+) IPI	1.200
Valor total da Nota	13.200
(–) ICMS incluso	2.160
(=) Custo da compra	11.040

Assim, o IPI incidente na compra integra o custo da compra, embora não faça parte da base de cálculo do ICMS.

3.5.4 ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISS**) é um imposto de competência municipal, cobrado sobre o valor da receita dos serviços prestados pelas empresas.

Esse imposto é próprio das empresas de prestação de serviços. Entretanto, algumas empresas comerciais, além de vender mercadorias, também podem prestar algum tipo de serviço pagando ISS sobre a receita desse serviço.

A alíquota e a base de cálculo do ISS podem ser diferentes em cada cidade do país, pois dependem da legislação municipal.

A contabilização do ISS pode ser feita debitando-se uma conta que represente a respectiva despesa (usaremos a conta **ISS**) e creditando-se uma conta que represente a obrigação (usaremos a conta **ISS a Recolher**).

A conta **ISS** é redutora da conta **Receita de Serviços**. Veja o seguinte exemplo:

A APOIO — Assessoria e Psicotécnico Ltda. prestou serviços a Euclides Teixeira, conforme Nota Fiscal de Serviços n. 320, no valor de R$ 5.000, tendo recebido à vista.

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

(1) Caixa

a Receitas de Serviços

Recebido pela prestação de Serviços,
conf. NNF n. 320 .... *5.000*

No final do mês ou do ano (conforme a legislação do município), deve ser calculado o valor do ISS incidente sobre as receitas do período. Supondo que em nosso caso

tenha ocorrido apenas a receita registrada no lançamento anterior e que o ISS deva ser pago pela alíquota de 5%, faremos:

$$\frac{5 \times 5.000}{100} = 250$$

Esse valor apurado de R$ 250 corresponde à Despesa que a empresa teve durante o período com o ISS, o qual será recolhido nos primeiros dias do mês seguinte aos cofres da Prefeitura.

Assim, no último dia do mês ou do ano, faremos a seguinte apropriação:

(2) ISS

a ISS a Recolher

5% calculados sobre as receitas do período *250*

Veja a posição das contas envolvidas nos lançamentos 1 e 2 em seus respectivos Razonetes:

OBSERVAÇÕES:

- A conta **Receitas de Serviços** foi creditada no lançamento 1 tendo em vista o recebimento do valor referente ao serviço prestado. Essa conta representa a Receita Bruta dos Serviços Prestados.
- A conta **ISS** é referente à despesa e foi debitada no lançamento 2 pelo valor da despesa incidente sobre o serviço prestado no período. É conta redutora da Receita Bruta de Serviços.
- A conta **ISS a Recolher** foi creditada no lançamento 2 pelo valor da obrigação que a empresa terá de recolher aos cofres municipais nos primeiros dias do mês subsequente.

3.5.5 PIS/PASEP e COFINS sobre faturamento

O que você precisa saber

O programa de integração social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são duas modalidades de tributos (contribuições) que as empresas em geral devem recolher, mensalmente, ao Governo Federal.

A legislação tributária trata da contribuição do PIS, juntamente com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

A Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, criou o regime não cumulativo de tributação da contribuição para o PIS/PASEP. Essa mesma lei estabeleceu, também, as pessoas jurídicas, bem como algumas atividades e receitas que não estão sujeitas a essa modalidade de tributação.

A Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, criou o regime não cumulativo de tributação da COFINS. Essa mesma lei estabeleceu, também, as pessoas jurídicas bem como algumas atividades e receitas que não estão sujeitas a essa modalidade de tributação.

Existem, portanto, dois regimes de tributação do PIS e da COFINS: não cumulativo e cumulativo.

Estão sujeitas a tributação, pelo regime não cumulativo, todas as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento do Imposto de Renda com base no lucro real, observadas as exceções estabelecidas na legislação.

O valor dessas contribuições devido pelas empresas comerciais é calculado no final de cada mês com a aplicação de uma alíquota (percentual) sobre o faturamento que a empresa obteve no referido mês.

A alíquota do PIS/PASEP para as empresas sujeitas ao regime cumulativo é de 0,65%; para as empresas sujeitas ao regime não cumulativo é de 1,65%.

A alíquota da COFINS para as empresas sujeitas ao regime cumulativo é de 3%; e para as empresas sujeitas ao regime não cumulativo é de 7,6%.

A legislação do PIS/PASEP e da COFINS prevê, também, alíquotas diversificadas, disciplinando as pessoas jurídicas e as operações nas quais devem ser aplicadas.

As empresas sujeitas ao regime não cumulativo de tributação do PIS/PASEP e da COFINS poderão abater do total devido pela aplicação da alíquota própria sobre o faturamento importâncias do tributo devidas por outras pessoas jurídicas em decorrência de transações realizadas com a respectiva empresa.

As empresas devem recolher as contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, sempre no mês seguinte ao mês da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Base de cálculo

A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS sobre Faturamento na modalidade não cumulativa é o faturamento mensal diminuído dos valores relativos às vendas canceladas; aos descontos incondicionais concedidos; às reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda — que não representem ingresso de novas receitas —; ao resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do Patrimônio Líquido etc.

Para a legislação do PIS/PASEP e da COFINS, o faturamento compreende o total da receita bruta decorrente das vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, bem como as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Tendo em vista que a contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS incide sobre o total das receitas auferidas pela empresa em cada mês, será necessário efetuar o cálculo e a contabilização conforme o grupo em que as receitas estejam contabilmente classificadas. Assim, teremos PIS/PASEP e COFINS sobre o Faturamento, sobre as Receitas Financeiras, sobre Outras Receitas Operacionais e sobre Outras Receitas.

Operações que dão direito a crédito

As operações que dão direito a crédito das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS para as empresas sujeitas ao regime não cumulativo estão arroladas no artigo 3 da Lei n. 10.637/2002 e no artigo 3 da Lei n. 10.833/2003, respectivamente.

O crédito é determinado mediante a aplicação da alíquota própria sobre o valor:

- dos bens adquiridos para revenda, observadas as exceções contidas no citado dispositivo legal;
- dos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados a venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de microempresa e de empresa de pequeno porte optantes pelo Simples, incorridas no mês;
- dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados a venda, bem como a outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado;
- dos encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária;

- dos bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tributada de forma não cumulativa.
- do consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Mecanismo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS

O mecanismo de incidência dessas contribuições nas empresas sujeitas ao regime cumulativo de tributação ou em cascata, é muito simples: para encontrar o valor da contribuição para o PIS/PASEP, basta aplicar, sobre a base de cálculo, a alíquota de 0,65%; da mesma forma, para encontrar o valor da contribuição para a COFINS, basta aplicar, sobre a base de cálculo, a alíquota de 3%. Esses valores encontrados serão recolhidos ao governo federal, sempre no mês seguinte ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores (faturamento conforme estabelecem as legislações desses dois tributos).

Nas empresas sujeitas ao regime não cumulativo de tributação, o mecanismo de incidência desses tributos é semelhante ao mecanismo de incidência do ICMS e do IPI já estudados no presente capítulo.

Contabilização do PIS/PASEP e da COFINS

Modalidade cumulativa

Exemplo prático:

Considere as seguintes informações relativas ao mês de fevereiro de x7, extraídas dos registros contábeis de uma empresa industrial:

- Receita bruta auferida na venda de produtos (incluído o ICMS) de R$ 5.000.000
- Receitas Financeiras de R$ 30.000
- Aluguéis Ativos de R$ 20.000

Pede-se:

Com base nas receitas supra, calcule e contabilize as contribuições para o PIS/PASEP pela alíquota de 0,65% e para a COFINS pela alíquota de 3%, considerando que a empresa está sujeita ao regime cumulativo de tributação dessas contribuições.

Solução:

Registros contábeis em 28 de fevereiro de x7:

(1) Diversos
a PIS/PASEP a Recolher
Pela apropriação dos encargos com
PIS/PASEP sobre receitas
totais, como segue:

PIS/PASEP sobre Faturamento		
0,65% sobre R$ 5.000.000	*32.500*	
PIS/PASEP sobre Receitas Financeiras		
0,65% sobre R$ 30.000	*195*	
PIS/PASEP sobre Outras Receitas Operacionais		
0,65% sobre R$ 20.000..................................	*130*	*32.825*

(2) Diversos
a COFINS a Recolher
Pela apropriação dos encargos com
COFINS sobre receitas totais, como segue:

COFINS sobre Faturamento		
3% sobre R$ 5.000.000..................................	*150.000*	
COFINS sobre Receitas Financeiras		
3% sobre R$ 30.000	*900*	
COFINS sobre Outras Receitas Operacionais		
3% sobre R$ 20.000	*600*	*151.500*

Modalidade não cumulativa

Exemplo prático:

Suponhamos os seguintes fatos ocorridos em uma empresa comercial, durante o mês de junho de x8:

- Compra de mercadorias à vista de Pedro Indústria e Comércio S/A, no valor de R$ 550.000, conforme NF n. 435. Considerar a incidência dos seguinte tributos: ICMS de 18% embutido no valor das mercadorias (R$ 90.000); IPI de 10% adicionado ao valor das mercadorias (R$ 50.000); PIS/PASEP de 1,65% (R$ 8.250); e COFINS de 7,6% (R$ 38.000).
- Vendas de mercadorias, à vista, realizadas no mês, conforme Nossas Notas Fiscais n. 30 a 120, no montante de R$ 800.000, com ICMS embutido no valor de R$ 144.000.
- Aluguel de junho no valor de R$ 20.000 a ser recebido do sr. Paulo (pessoa física), no mês de julho.

- Aluguel de junho no valor de R$ 10.000 a ser pago, em março, a Florisvaldo Ltda., referente ao imóvel onde está instalada nossa empresa. Operação com direito a crédito do PIS/PASEP, de 1,65% e da COFINS de 7,6%.

Considerando que a empresa está sujeita ao regime não cumulativo de tributação das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS:

- Contabilize os fatos supra em partidas de Diário, utilizando contas distintas para o registro de direitos e obrigações relativas a cada um dos tributos incidentes sobre compras e vendas;
- Calcule e contabilize o PIS/PASEP sobre Faturamento, pela alíquota de 1,65%, devidamente segregado conforme a classificação contábil de cada receita;
- Calcule e contabilize a COFINS sobre Faturamento, pela alíquota de 7,6%, devidamente segregada conforme a classificação contábil de cada receita;
- Ajuste os saldos das contas ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher;
- Ajuste os saldos das contas PIS/PASEP a Recuperar e PIS/PASEP a Recolher;
- Ajuste os saldos das contas COFINS a Recuperar e COFINS a Recolher.

Solução:

(1) Diversos
a Caixa
Conf. NF n. 435 de Pedro Indústria e Comércio S/A, como segue:

Compras de Mercadorias		
Custo da compra	*413.750*	
ICMS a Recuperar		
Pela alíquota de 18%	*90.000*	
PIS/PASEP a Recuperar		
Pela alíquota de 1,65%	*8.250*	
COFINS a Recuperar		
Pela alíquota de 7,6%	*38.000*	*550.000*

(2A) Caixa
a Vendas de Mercadorias
Vendas conf. Nossas Notas Fiscais
n. 30 a 120 .... *800.000*

(2B) ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher
18% sobre venda supra *144.000*

(3) Aluguéis a Receber
Paulo
a Aluguéis Ativos
Apropriação do aluguel do mês *20.000*

(4) Diversos
a Aluguéis a Pagar
a Florisvaldo Ltda.
Apropriação do aluguel do mês, como segue:

Aluguéis Passivos		
Valor líquido dos tributos	*9.075*	
PIS/PASEP a Recuperar		
1,65%	*165*	
COFINS a Recuperar		
7,6%	*760*	*10.000*

(5) Diversos
a PIS/PASEP a Recolher
Pela apropriação da contribuição
ref. faturamento do mês, como segue:

PIS/PASEP sobre Faturamento		
1,65% sobre R$ 800.000	*13.200*	
PIS/PASEP sobre Outras Receitas Operacionais		
1,65% sobre $ 20.000	*330*	*13.530*

(6) Diversos
a COFINS a Recolher
Pela apropriação da contribuição
ref. faturamento do mês, como segue:

COFINS sobre Faturamento

7,6% sobre R$ 800.000 .... *60.800*

COFINS sobre Outras Receitas Operacionais

7,6% sobre R$ 20.000 .... *1.520* *62.320*

- Na Seção 3.5, contabilizamos as operações com ICMS utilizando uma só conta (ICMS a Recuperar), para registrar direitos e obrigações relativas a esse imposto. Tendo em vista que existem outras maneiras de se contabilizar o ICMS, no presente exemplo prático, utilizamos contas distintas: ICMS a Recuperar para registrar direitos e ICMS a Recolher para registrar obrigações. Trabalhando com contas distintas, no final do mês, para ajustar, basta efetuar um lançamento debitando-se a conta ICMS a Recolher e creditando a conta ICMS a Recuperar, pelo menor dos saldos entre essas duas contas. Agindo assim, a conta que tiver o menor saldo ficará zerada e a outra representará o direito ou a obrigação relativa ao tributo. Adotamos esse critério também para o PIS e para a COFINS. Veja, então, como ficarão os respectivos ajustes, nos lançamentos 7, 8 e 9 a seguir.

(7) ICMS a Recolher

a ICMS a Recuperar

Transf. do saldo da 2a para a

1a, para apuração do ICMS *90.000*

---

(8) PIS/PASEP a Recolher

a PIS/PASEP a Recuperar

Transferência do saldo da 2a para a

1a para apuração do PIS/PASEP *8.415*

---

(9) COFINS a Recolher

a COFINS a Recuperar

Transferência do saldo da 2a para a 1a

das contas supra para apuração da COFINS *38.760*

Atividades Teóricas 2

1. Responda:
   - **1.1** O ICMS é um imposto não cumulativo. Explique.
   - **1.2** Uma determinada empresa comercial comprou mercadorias por R$ 200, com ICMS incluso no valor de R$ 36 e vendeu essas mesmas mercadorias por R$ 300, com ICMS incluso no valor de R$ 54. Considerando que, no período, ocorreram somente essas duas operações, quanto a empresa deverá recolher ao governo estadual a título de ICMS?
   - **1.3** Quando na compra de uma determinada mercadoria houver a incidência do ICMS e do IPI; porém, na venda dessa mercadoria ocorrer somente a incidência do ICMS, qual é o destino a ser dado ao valor do IPI incidente na compra?
   - **1.4** Considerando que durante o mês de junho, uma empresa comercial auferiu Receitas de Vendas no montante de R$ 50.000, como ficaria o registro contábil do PIS/PASEP (1,65%) e da COFINS (7,6%), estando a empresa sujeita ao regime não cumulativo desses tributos?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - **2.1** O ICMS é um imposto por dentro, de competência estadual.
   - **2.2** O ICMS incide sobre a circulação de toda e qualquer mercadoria e sobre alguns serviços, como o fornecimento de energia elétrica.
   - **2.3** A alíquota do ICMS é variável dependendo da mercadoria e da operação.
   - **2.4** Quando, durante o mês, o total das compras for superior ao total das vendas, sendo que tanto nas compras quanto nas vendas incidam ICMS, a empresa não terá obrigação para com o governo estadual.
   - **2.5** Quando, durante um mês, o total das vendas for superior ao total das compras, em cujas operações houve incidência do ICMS, no referido mês, a empresa terá saldo a recolher ao governo federal, relativo ao ICMS.
   - **2.6** Os procedimentos a serem adotados em relação a contabilização do ICMS nas devoluções de compras e de vendas são semelhantes aos adotados nas vendas e nas compras, respectivamente.
   - **2.7** O IPI é considerado imposto por fora e é de competência do governo federal.
   - **2.8** A contabilização do IPI é semelhante à do ICMS, porém o IPI não gera direito para a empresa, enquanto que o ICMS gera.

2.9 O IPI é cumulativo e à sua alíquota é única para todo e qualquer produto.

2.10 O ISS — Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — é um imposto incidente sobre a Receita de Serviços prestados pelas empresas, por trabalhadores autônomos e por profissionais liberais.

2.11 Normalmente, o ISS é recolhido pelas empresas Prestadoras de Serviços, com base no faturamento do mês, sendo que a alíquota pode variar conforme o município.

2.12 As contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS poderão ser cumulativas ou não cumulativas.

2.13 Nas empresas comerciais sujeitas ao regime não cumulativo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, no momento da contabilização das compras de mercadorias, será necessário segregar do custo de aquisição os valores correspondentes a esses tributos.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 Para contabilizar o ICMS, a empresa deverá:

a) adotar uma só conta denominada Conta Corrente do ICMS.

b) Adotar uma conta para registrar o direito e outra para registrar a obrigação relativas ao ICMS.

c) adotar as duas opções dos itens "a" e "b" supra, ao mesmo tempo.

d) Somente a alternativa "c" está correta.

e) As alternativas "a" e "b" estão corretas.

3.2 Nas compras com incidência do ICMS, um só lançamento é suficiente para a contabilização, enquanto na venda com incidência do ICMS:

a) serão necessários dois lançamentos.

b) também haverá um só lançamento.

c) haverá um lançamento, se for à vista, e dois se for a prazo.

d) não haverá incidência do ICMS.

e) poderá ou não haver incidência do ICMS e do ISS.

3.3 O saldo devedor apurado no final do mês na conta ICMS a Recuperar:

a) deverá ser transferido para a conta ICMS a Recolher.

b) não poderá ser maior que o saldo da conta Caixa.

c) permanecerá na conta, pois o direito da empresa será considerado no período seguinte.

d) deverá ser transferido para o Caixa.

e) nenhuma das alternativas.

3.4 Adotando-se duas contas para o registro do ICMS incidente nas compras e nas vendas, no final do mês, para regularização, a empresa deverá:

a) deixar os saldos intactos.

b) reverter o saldo relativo ao direito, se for maior.

c) transferir os dois saldos para o próximo mês.

d) compensar ambos os saldos, debitando a conta que representa a obrigação e creditando a que representa direito, considerando o menor dentre os dois saldos.

e) recolher o saldo da obrigação e manter o saldo do direito no Balanço.

3.5 O mecanismo de contabilização do IPI é semelhante ao do ICMs, entretanto, na venda:

a) serão necessários três lançamentos.

b) será preciso debitar a conta-corrente do IPI.

c) um só lançamento será suficiente, uma vez que a Receita Bruta de Vendas será contabilizada deduzida do valor do IPI.

d) o IPI não incidirá.

e) o IPI deverá ser cobrado incluso no valor dos produtos.

3.6 Em relação ao PIS/PASEP e a COFINS, é correto afirmar:

a) São tributos devidos mensalmente pelas empresas comerciais, sendo calculados mediante a aplicação de uma alíquota sobre o faturamento.

b) Faturamento compreende o total da receita bruta decorrente das vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, bem como as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

c) Existem duas modalidades de tributação: não cumulativa e cumulativa.

d) Uma mesma empresa poderá, em um determinado mês, apresentar receitas sujeitas a tributação cumulativa e receitas sujeitas a tributação não cumulativa.

e) Todas estão corretas.

Atividade Prática 4

Operações realizadas na empresa Comercial J. Miranda Ltda.:

Mês de outubro

1. Compra de mercadorias de J. A. & Cia., conforme nota fiscal n. 890, no valor de R$ 20.000 à vista. ICMS destacado pela alíquota de 18%.

2. Vendas de mercadorias, à vista, conforme Nossa Nota Fiscal n. 545, no valor de R$ 10.000. ICMS destacado pela alíquota de 18%.
3. Nossa devolução ao fornecedor J. A. & Cia. de parte da compra efetuada à vista, conforme Nossa Nota Fiscal n. 144, no valor de R$ 1.000. ICMS destacado pela alíquota de 18%.
4. Recebemos, em devolução, mercadorias vendidas à vista, conforme Nossa Nota Fiscal de entrada n. 14, no valor de R$ 2.500. ICMS destacado pela alíquota de 18%.
5. Compra de mercadorias, a prazo, mediante aceite de duplicatas, da Casa Palmeiras S/A, conforme Nota Fiscal n. 8.870, no valor de R$ 100.000. IPI no valor de R$ 10.000; ICMS calculado pela alíquota de 18%.

Mês de novembro

6. Compra de mercadorias, a prazo, com aceite de duas duplicatas, do fornecedor Elias Lopes S/A, conforme Nota Fiscal n. 723. Valor das mercadorias: R$ 500.000; valor do IPI: R$ 50.000; ICMS destacado pela alíquota de 18%.
7. Vendas de mercadorias, à vista, efetuadas durante o mês, conforme livro registro de saídas, no valor de R$ 1.000.000. ICMS destacado pela alíquota de 18%.

Pede-se:

a) contabilize no Diário e nos Razonetes as operações supra, utilizando contas distintas para o registro de direitos e obrigações relativas ao ICMS;

b) em 31 de outubro, apure o saldo da conta ICMS e efetue os ajustes necessários;

c) calcule e contabilize as contribuições para o PIS/PASEP (0,65%) e para a COFINS (3%), considerando que a empresa está sujeita ao regime cumulativo de tributação dessas duas contribuições.

3.5.6 Juros embutidos nas compras e vendas a prazo

3.5.6.1 Juros embutidos nas compras a prazo

A Lei n. 6.404/1976, ao disciplinar acerca dos critérios de avaliação do Ativo, determinou no inciso VII do artigo 183 que os elementos do Ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Em decorrência dessa exigência legal, ao se contabilizar uma compra efetuada para pagamento a longo prazo, ou mesmo para pagamento a curto prazo, porém com efeitos relevantes para o patrimônio, deve-se expurgar do custo da referida compra, o montante dos juros cobrados pelo fornecedor.

Para fins de aplicação dessa regra, deve-se considerar as taxas de juros usuais no mercado, ainda que o fornecedor utilize, em benefício do cliente, taxas menores que as usuais.

Suponhamos o seguinte fato ocorrido em uma empresa comercial: Compra de mercadorias, a prazo, do fornecedor Robson Santos S/A, conforme NF 35, no valor de R$ 1.000, para pagamento em 10 parcelas mensais iguais.

Considerar que o ICMS incidente foi igual a R$ 200 e que os juros embutidos pelo fornecedor na operação corresponderam a R$ 100.

a) Contabilização na data da compra

Diversos
a Fornecedores
a Robson Santos S/A
Compra de mercadorias conf. NF 35, como segue:
ICMS a Recuperar
Valor do ICMS incidente na operação 200
Ajuste a Valor Presente
Juros embutidos na operação 100
Compra de Mercadorias
Valor líquido da operação 700 1.000

Observe que a conta "Ajuste a Valor Presente", é redutora da conta Fornecedores e figurará no Balanço Patrimonial como segue:

PASSIVO CIRCULANTE

Fornecedores 1.000
(–) Ajuste a Valor Presente .... (100)
Saldo 900

b) Contabilização na data do pagamento da obrigação

Tendo em vista que o pagamento será parcelado em 10 vezes de R$ 100, por ocasião de cada pagamento, será preciso calcular o valor dos juros embutidos em cada parcela.

Conforme estabelece o CPC 12, no item 22, a quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em base exponencial "pro rata dia", a partir da origem de cada transação, sendo os seus efeitos apropriados nas contas a que se vinculam.

Assim, como os juros são calculados "pro rata dia", será preciso, então aplicar o cálculo exponencial, para se conhecer o valor justo dos juros cobrados em cada parcela.

O cálculo exponencial deve ser efetuado com ajuda de calculadora científicas. No Capítulo 12 do livro Contabilidade Avançada de nossa autoria, você encontra detalhes desse cálculo.

Apenas para completar o raciocínio contábil, vamos assumir que no nosso caso, o valor dos juros embutidos na primeira parcela tenha sido de R$ 10. Lembramos, no entanto que aplicando a fórmula do cálculo exponencial, os valores dos juros de cada parcela, serão progressivos. Contudo, no final dos 10 pagamentos, corresponderá exatamente ao montante de R$ 100, acordado na data da compra.

Faremos:

Fornecedores
a Caixa
Pagamento da primeira parcela, etc. *100*

Agora, é preciso dar baixa do valor dos juros registrados na conta redutora "Ajustes a Valor Presente" para integrá-lo no resultado do exercício atual. Faremos:

Despesas Financeiras
a Ajuste a Valor Presente
Conforme cálculos *10*

Após o pagamento da primeira parcela, veja como ficarão as contas envolvidas no Balanço Patrimonial:

PASSIVO CIRCULANTE

Fornecedores 900
(–) Ajuste a Valor Presente .... (90)
Saldo 810

3.5.6.2 Juros embutidos nas vendas a prazo

A Lei n. 6.404/1976, ao disciplinar acerca dos critérios de avaliação do Passivo, determinou no inciso III do artigo 184 que as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Em decorrência dessa exigência legal, ao se contabilizar uma venda efetuada para recebimento a longo prazo, ou mesmo para recebimento a curto prazo, porém com efeitos relevantes para o patrimônio, deve-se expugar do montante da referida venda, o valor dos juros cobrados do cliente.

Para fins de aplicação dessa regra, conforme comentamos na Seção, deve-se considerar as taxas de juros usuais no mercado, ainda que o vendedor utilize, em benefício do seu cliente, taxas menores que as usuais.

Suponhamos o seguinte exemplo:

Venda de mercadorias, a prazo, para a cliente Sandra Chaves, no valor de R$ 5.000, com ICMS no valor de R$ 1.000.

Considerar que a venda foi dividida em 10 parcelas iguais e que os juros embutidos na operação tenham sido iguais a R$ 300.

a) Contabilização na data da venda

Clientes
Sandra Chaves
a Diversos
Venda conf. NF 251, etc.:
a Ajuste a Valor Presente
Juros embutidos na operação, etc. *300*
a Vendas de Mercadorias
Valor líquido, etc. *4.700* *5.000*

ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher
ICMS incidente sobre venda supra, etc. *1.000*

A conta "Ajuste a Valor Presente", agora, é redutora da conta Clientes.

Veja como ficarão no Balanço

ATIVO CIRCULANTE

Clientes 5.000
(–) Ajuste a Valor Presente .... (300)
Saldo 4.700

b) Contabilização na data do Pagamento

Tendo em vista que o pagamento foi parcelado, no vencimento de cada parcela, deve-se dar baixa no direito e apropriar a receita financeira registrada na conta "Ajustes a Valor Presente".

O valor da receita financeira a ser apropriada, a exemplo do que ocorreu com a apropriação da despesa financeira no caso de compra a prazo, estudada na Seção, deverá ser apurado mediante cálculo exponencial.

Contudo, para simplificar, vamos assumir que na primeira parcela esses juros tenham correspondido a R$ 30. Faremos:

Caixa
a Clientes
a Sandra Chaves
Valor recebido, etc. *500*

Ajuste a Valor Presente
a Receitas Financeiras
Conforme cálculos, etc. *30*

3.6 Custo ou mercado (dos dois, o mais baixo)

A Lei n. 6.404/1976, em seu artigo 183, estabelece os critérios de avaliação dos elementos do Ativo para efeito de apuração dos resultados e elaboração do Balanço Patrimonial.

Desta forma, os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão, para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

Assim, no final de cada exercício social, ou no final de períodos menores, sempre que houver necessidade de apurar resultados, as empresas deverão, em relação a cada item de material existente em estoque, levantar dois valores para avaliá-los: custo de aquisição ou de produção e valor de mercado. O valor a ser atribuído a cada item de material será o menor entre esses dois valores.

A finalidade da aplicação desta regra, "custo ou mercado, dos dois o menor", é permitir a exclusão dos estoques da parcela do custo de aquisição que, provavelmente, não será recuperada por ocasião da venda do respectivo bem.

Vamos, agora, rever os conceitos de "custo" e de "valor de mercado".

- **Custo:** você já sabe que o custo dos materiais adquiridos pela empresa corresponde ao valor pago por eles, acrescido das despesas acessórias e diminuído dos tributos recuperáveis.
- **Valor de mercado ou valor justo:** veja o que dispõe o § 1º do artigo 183 da Lei n. 6.404/1976:

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:
a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:
1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Conforme você pôde observar, com relação aos estoques, objeto de nossos estudos no presente capítulo, a lei estabelece dois critérios para se chegar ao valor de mercado (valor justo):

a. **preço de reposição:** para as matérias-primas e para os bens em almoxarifado (bens em almoxarifado são os estoques de materiais destinados a uso geral na empresa);
b. **preço líquido de realização:** para os bens destinados à venda (mercadorias e produtos).

A obtenção do preço de reposição é simples, pois basta coletá-lo junto aos fornecedores, sem maiores preocupações. Por outro lado, para se obter o preço líquido de realização, alguns cuidados precisam ser tomados.

Para exemplificar, suponhamos que em 21 de novembro de x6, uma determinada empresa comercial, tenha adquirido um lote de mercadorias para revenda no valor de R$ 10.000, com ICMS incidente no montante de R$ 1.800. Sabendo que o ICMS é recuperável e que a empresa pagou, ainda, fretes e seguros no valor de R$ 2.800, veja como será apurado o custo de aquisição do referido lote de mercadorias:

Valor das mercadorias..$ 10.000
– ICMS...($ 1.800)
+ Fretes e Seguro...$ 2.800
= Custo de aquisição ....$ 11.000

Vamos assumir agora que em 31 de dezembro do mesmo ano, o referido lote de mercadorias, não tendo sido vendido e integre o estoque final de mercadorias da empresa.

Para avaliar esse lote de mercadorias, conforme estabelece o citado dispositivo legal, será preciso levantar dois valores para adotar o menor deles: o custo de aquisição e o valor de mercado.

O custo de aquisição corresponde a R$ 11.000, conforme já demonstramos.

O valor de mercado, conforme estabelece a alínea "b" do §1º do artigo 183 em estudo, corresponde ao preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro.

Vamos supor, então, que mediante estudos realizados, a empresa tenha concluído que o referido lote de mercadorias alcançará no mercado o preço de venda de R$ 14.000, com encargos e margem de lucro como segue: impostos equivalentes a 23% do preço de venda; despesas para venda do referido lote equivalentes a 7% do preço de venda; e margem de lucro igual a 15%, também, do preço de venda.

Veja, então como chegaremos ao valor de mercado:

- preço de venda: R$ 14.000
- (–) impostos, 23%: (R$ 3.220)
- (–) despesas com vendas, 7%: (R$ 980)
- (–) Margem de Lucro desejada: (zero)[1]
- (=) Valor de mercado: R$ 9.800

[1] Margem de lucro igual a zero, tendo em vista que a venda será realizada com prejuízo.

Nesse caso, o lote de mercadorias deverá ser avaliado pelo valor de mercado, por ser menor que o custo de aquisição.

Tendo em vista, conforme já abordamos, que o custo de aquisição não pode ser modificado, para que o estoque figure no Balanço com o respectivo valor de mercado, cria-se uma provisão, como segue:

Custo de aquisição ....R$ 11.000
– Valor de mercado..(R$ 9.800)
= Diferença a provisionar..R$ 1.200

O registro contábil no livro Diário será:

Despesas com Provisões para Redução ao Valor de Mercado
a Provisão para Redução ao Valor de Mercado
Provisão que se constitui nos termos
do §1o do artigo 183 da Lei n, 6.404/1976,
para ajustar o custo de aquisição ao
valor de mercado, conf. Cálculos 1.200

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada, Despesas com Provisões para Redução ao Valor de Mercado é conta de Despesa Operacional do grupo das Despesas com Vendas.
- A conta Provisão para Redução ao Valor de Mercado é conta Patrimonial que, no Balanço aparecerá como redutora da conta Estoque de Mercadorias, permitindo que o valor dessa conta espelhe a realidade conforme disciplina o artigo 183 da Lei n. 6.404/1976.
- A criação da Provisão para Redução ao Valor de Mercado permite que a perda seja reconhecida no resultado do exercício em que ela ocorrer, independentemente do exercício em que a venda for realizada.

Veja como a conta Estoque de Mercadorias será demonstrada no Balanço:

ATIVO

ATIVO CIRCULANTE

Estoques

Estoques de Mercadorias...11.000
(–) Provisão para Redução ao Valor de Mercado ....(1.200) 9.800

3.7 Métodos para registros das operações com mercadorias

Existem dois métodos que as empresas podem usar para o registro e controle da conta Mercadorias:

a. Método da Conta Mista
b. Método da Conta Desdobrada

3.7.1 Método da Conta Mista

Pelo método da Conta Mista, a conta Mercadorias tem duas funções: a de conta Patrimonial, pois registra as mercadorias em estoque no início e no final do período, e a de conta de Resultado, pois registra o movimento de Compras e de Vendas ocorridas no período, apresentando, ainda, seu resultado (Lucro ou Prejuízo). Daí ser considerada **Conta Mista**.

Por esse método, a conta Mercadorias é usada para registrar as Compras, as Vendas e os fatos que alteram os valores das compras e das vendas.

Exemplos:

Vamos apresentar, a seguir, quatro fatos ocorridos na empresa em que você é contabilista, envolvendo a conta Mercadorias:

1. Nossa empresa comprou mercadorias à vista, conforme Nota Fiscal n. 100, da Casa São Paulo, no valor de R$ 50.000. ICMS incluso de R$ 9.000.

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

(1) Diversos
a Caixa
NF n. 100, da Casa São Paulo:
Mercadorias
Pelo valor líquido da compra 41.000
ICMS a Recuperar
Sobre NF supra 9.000 50.000

Veja a posição das contas nos Razonetes:

CAIXA	
	(1) 50.000

MERCADORIAS	
(1) 41.000	

ICMS A RECUPERAR	
(1) 9.000	

NOTA:
- A conta que nos interessa para controle no Razonete é apenas a conta Mercadorias. Observe sua movimentação nos demais fatos.

2. Venda de Mercadorias à vista, conforme Nota Fiscal n. 001, no valor de R$ 20.000. ICMS incluso de R$ 3.600.

Lançamento no livro Diário:

(2) Caixa
a Diversos
NNF n. 001:
a Mercadorias[2]
Valor líquido 16.400
a ICMS a Recuperar
Valor s/ NF supra 3.600 20.000

Veja a posição das contas envolvidas nos Razonetes após os dois lançamentos realizados:

[2] Neste caso, registramos o valor da venda pelo valor líquido, excluído o ICMS. Agindo dessa maneira, o contabilista deverá manter controle do montante do ICMS incidente sobre as vendas para facilitar a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (veja o Capítulo 10). É correta, também, a contabilização da venda pelo valor da Receita Bruta. Nesse caso, credita-se a conta Mercadorias em R$ 20.000, sendo o ICMS contabilizado à parte, debitando-se a conta ICMS sobre Vendas e creditando-se a conta ICMS a Recuperar ou ICMS a Recolher, conforme o critério adotado pela empresa.

CAIXA			
		(1)	50.000
(2)	20.000		

MERCADORIAS			
(1)	41.000	(2)	16.400

ICMS A RECUPERAR			
(1)	9.000	(2)	3.600

3. Devolvemos mercadorias no valor de R$ 5.000, da compra efetuada do fornecedor Casa São Paulo, por terem apresentado defeito. ICMS incluso de R$ 900. Foi emitida Nossa Nota Fiscal n. 005. Recebemos do fornecedor a importância em dinheiro.

Lançamentos no livro Diário:

(3) Caixa
a Diversos
Pela devolução de parte da compra, conf. NNF n. 005:
a Mercadorias
Valor líquido da mercadoria *4.100*
a ICMS a Recuperar
18% sobre NNF supra.. *900* *5.000*

Veja nos Razonetes:

CAIXA			
		(1)	50.000
(2)	20.000		
(3)	5.000		

MERCADORIAS			
(1)	41.000	(2)	16.400
		(3)	4.100

ICMS A RECUPERAR			
(1)	9.000	(2)	3.600
		(3)	900

4. Da venda efetuada, recebemos, em devolução, mercadorias no valor de R$ 2.000, por meio da NNF n. 001, devido a defeito. ICMS incluso de R$ 360. No ato, restituímos ao cliente a importância em dinheiro. Foi emitida NNF de entrada n. 10.

Veja o registro no livro Diário:

(4) Diversos
a Caixa
NNF n. 10 ref. à devolução recebida:
Mercadorias
Valor líquido da devolução *1.640*
ICMS a Recuperar
Conf. NF supra... *360* *2.000*

Veja, nos Razonetes, a posição das contas envolvidas após os quatro lançamentos realizados:

CAIXA			
		(1)	50.000
		(4)	2.000
(2)	20.000		
(3)	5.000		

MERCADORIAS			
(1)	41.000	(2)	16.400
(4)	1.640	(3)	4.100
soma	42.640	soma	20.500
(S)	22.140		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	9.000	(2)	3.600
(4)	360	(3)	900
soma	9.360	soma	4.500
(S)	4.860		

NOTA:

- Após os quatro exemplos, ficou evidenciado, conforme os Razonetes, que a conta Mercadorias foi utilizada para registrar compras, vendas e devoluções.

3.7.2 Método da Conta Desdobrada

O método da **Conta Desdobrada** consiste em desdobrar a conta Mercadorias em várias outras, tais como:

- Mercadorias
- Compras de Mercadorias
- Vendas de Mercadorias
- Compras Anuladas
- Vendas Anuladas

Cada uma das contas em que a conta Mercadorias é desdobrada tem finalidade específica.

Dentro deste método, podemos adotar dois sistemas: o sistema do inventário periódico e o do inventário permanente.

Inventário periódico

Por este sistema, para registrar todo o movimento da conta Mercadorias, utilizamos três contas básicas: Mercadorias (ou Estoque de Mercadorias), Compras e Vendas, além daquelas necessárias para o registro dos fatos que alteram os valores das compras e das vendas, como Compras Anuladas, Vendas Anuladas etc. Somente no final do exercício, os saldos dessas contas serão transferidos para as contas de Apuração, a fim de se obter o resultado.

A conta Mercadorias (ou Estoque de Mercadorias) é utilizada para registrar os Estoques Inicial e Final, sendo que o Estoque Inicial é o saldo inicial da conta, isto é, aquele que iniciou o exercício, e o Estoque Final é apurado mediante inventário físico realizado no final do período.

Veja, a seguir, exemplos de fatos ocorridos na empresa Comercial Jabuti S/A e seus registros contábeis.

Exemplo:

1. A empresa Comercial Jabuti S/A comprou mercadorias de Junqueira Ltda., conforme Nota Fiscal n. 777, no valor de R$ 80.000. ICMS incluso de R$ 14.400.

Lançamento no livro Diário:

(1) Diversos

a Caixa

Compra de mercadorias, conf. NF n. 777, de Junqueira Ltda.

Compras de Mercadorias

Valor líquido 65.600

ICMS a Recuperar

Conf. NF supra 14.400   80.000

Lançamentos nos Razonetes:

2. Da compra efetuada de Junqueira Ltda., devolvemos mercadorias no valor de R$ 10.000, por meio de Nossa Nota Fiscal n. 891. ICMS incluso de R$ 1.800.

NOTA:
- O fornecedor devolveu a importância em dinheiro, no ato.

Lançamento no livro Diário:

(2) Caixa

a Diversos

Pela devolução das mercadorias, conf. NNF n. 891:

a Compras Anuladas

Valor líquido das mercadorias devolvidas 8.200

a ICMS a Recuperar

ICMS conf. NF supra 1.800   10.000

Veja a posição das contas no Razonete após os dois lançamentos realizados:

CAIXA			
		(1)	80.000
(2)	10.000		

COMPRAS DE MERCADORIAS			
(1)	65.600		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	14.400	(2)	1.800

COMPRAS ANULADAS			
		(2)	8.200

3. Venda de mercadorias à vista, conforme nossas Notas Fiscais n. 892 a 910, no valor de R$ 50.000. ICMS incluso de R$ 9.000.

Lançamentos no livro Diário:

(3.1) Caixa

a Vendas

Nossas Notas Fiscais n. 892 a 910......................... *50.000*

(3.2) ICMS sobre Vendas

a ICMS a Recuperar

ICMS incidente s/ Notas Fiscais n. 892 a 910.......... *9.000*

Veja a posição das contas nos Razonetes após os lançamentos 1 a 3.2:

CAIXA			
		(1)	80.000
(2)	10.000		
(3.1)	50.000		

COMPRAS DE MERCADORIAS			
(1)	65.600		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	14.400	(2)	1.800
		(3.2)	9.000

COMPRAS ANULADAS			
		(2)	8.200

VENDAS DE MERCADORIAS			
		(3.1)	50.000

ICMS SOBRE VENDAS			
(3.2)	9.000		

4. Das vendas efetuadas, recebemos em devolução mercadorias constantes da Nota Fiscal n. 895, no valor de R$ 5.000. Devolvemos o dinheiro correspondente no ato. Houve emissão da Nota Fiscal de Entrada n. 005, com destaque do ICMS no valor de R$ 900.

Lançamentos no livro Diário:

(4.1) Vendas Anuladas

a Caixa

Venda anulada, conf. NF n. 895 e NF n. 005 .... *5.000*

(4.2) ICMS a Recuperar

a ICMS sobre Vendas

Estorno que se processa, tendo em vista a venda anulada, conf. NF n. 895 e NF n. 005 .... *900*

Veja, agora, a posição das contas envolvidas, após os lançamentos de 1 a 4.2. nos respectivos Razonetes:

CAIXA			
		(1)	80.000
		(4.1)	5.000
(2)	10.000		
(3.1)	50.000		

COMPRAS DE MERCADORIAS			
(1)	65.600		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	14.400	(2)	1.800
(4.2)	900	(3.2)	9.000
soma	15.300	soma	10.800
(S)	4.500		

COMPRAS ANULADAS			
		(2)	8.200

VENDAS DE MERCADORIAS			
		(3.1)	50.000

ICMS SOBRE VENDAS			
(3.2)	9.000	(4.2)	900
(S)	8.100		

VENDAS DE MERCADORIAS			
(4.1)	5.000		

OBSERVAÇÃO:

- Observe que, por esse sistema, o movimento da conta Mercadorias, que pelo método da Conta Mista se concentrou apenas na própria conta Mercadorias, foi efetuado em quatro contas distintas além da própria conta Mercadorias que, embora não tenha figurado nessas operações, servirá para registrar os valores dos estoques inicial e final.

Inventário permanente

A manutenção permanente do controle dos estoques permite às empresas conhecer o custo e o respectivo lucro a cada operação de venda efetuada.

Esse sistema consiste em manter fichas para cada mercadoria, nas quais são controladas as quantidades adquiridas e vendidas, os preços unitários e total, os estoques remanescentes e seus respectivos custos.

Adotando esse sistema para seu controle diário, a conta Mercadorias deverá ser desdobrada em: Mercadorias (ou Estoque de Mercadorias), Vendas de Mercadorias e Vendas Anuladas, sendo utilizada, ainda, a conta Custo das Mercadorias Vendidas.

A conta Estoque de Mercadorias registrará os Estoques Inicial e Final e será movimentada toda vez que ocorrerem compras, devoluções ou abatimentos sobre compras, vendas, devoluções ou abatimentos sobre vendas.

Veja, a seguir, exemplos de fatos ocorridos em uma empresa comercial:

Exemplo:

1. Compra de mercadorias da Comercial e Importadora Benjamim, conforme Nota Fiscal n. 87.219, no valor de R$ 10.000, a prazo. ICMS destacado de R$ 1.800.

Lançamentos no livro Diário:

Conforme abordamos, todas as compras, anuladas ou não, e todos os abatimentos serão registrados na conta Mercadorias:

(1) Diversos
a Fornecedores
Comercial e Importadora Benjamim
Compra conf. NF n. 87.219
Estoque de Mercadorias
Valor líquido da compra....................................... 8.200

ICMS a Recuperar
ICMS incidente sobre NF supra............................. 1.800 10.000

Veja os respectivos Razonetes:

FORNECEDORES			
		(1)	10.000

ESTOQUE DE MERCADORIAS			
(1)	8.200		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	1.800		

2. Das compras efetuadas, devolvemos mercadorias no valor de R$ 1.000, conforme Nossa Nota Fiscal n. 01.810. ICMS destacado de R$ 180.

Lançamento no livro Diário:

(2) Fornecedores
Comercial e Importadora Benjamim
a Diversos
Devolução de compras, conf. NNF n. 01.810
a Estoque de Mercadorias
Valor das devoluções líquidas 820
a ICMS a Recuperar
Estorno que se processa tendo em vista
devolução supra... 180 1.000

Veja os Razonetes das contas envolvidas após os dois lançamentos realizados:

FORNECEDORES			
(2)	1.000	(1)	10.000

ESTOQUE DE MERCADORIAS			
(1)	8.200	(2)	820

ICMS A RECUPERAR			
(1)	1.800	(2)	180

3. Venda de mercadorias, a prazo, ao cliente Flávio Reis, conforme Nossa Nota Fiscal n. 0871, no valor de R$ 4.000. ICMS destacado de R$ 720 (custo de R$ 3.000).

Lançamentos no livro Diário:

> **NOTA:**
> - Na venda, efetuaremos três lançamentos:
>   – registro da venda pelo valor real;
>   – registro do ICMS respectivo;
>   – baixa nos estoques pelo valor do custo.

(3.1) Clientes
Flávio Reis
a Vendas
NNF n. 0871 .... *4.000*

(3.2) ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recuperar
Valor incidente s/ NF supra *720*

(3.3) Custo das Mercadorias Vendidas
a Estoque de Mercadorias
Baixa nos estoques pelo valor do Custo das Mercadorias Vendidas, por meio da NF n. 0871 .... *3.000*

---

4. Das vendas efetuadas ao cliente Flávio Reis, recebemos R$ 1.000 em devolução, conforme Nossa Nota Fiscal de Entrada n. 433. ICMS destacado de R$ 180 (custo de R$ 750).

Lançamentos no livro Diário:

> **NOTA:**
> - Na devolução de vendas, faremos também três lançamentos, correspondendo a inversões daqueles efetuados por ocasião da venda.

(4.1) Vendas Anuladas
a Clientes
Flávio Reis
NNF de Entrada n. 433 .... *1.000*

(4.2) ICMS a Recuperar
a ICMS sobre Vendas
18% sobre NF supra *180*

(4.3) Estoque de Mercadorias
a Custo das Mercadorias Vendidas
Pela devolução de venda recebida conforme NNF de Entrada n. 433 .... *750*

Veja a posição das contas envolvidas nos respectivos Razonetes, depois de realizados os lançamentos 1 a 4.3:

FORNECEDORES			
(2)	1.000	(1)	10.000
		(S)	9.000

ESTOQUE DE MERCADORIAS			
(1)	8.200	(2)	820
(4.3)	750	(3.3)	3.000
soma	8.950	soma	3.820
(S)	5.130		

ICMS A RECUPERAR			
(1)	1.800	(2)	180
(4.2)	180	(3.2)	720
soma	1.980	soma	900
(S)	1.080		

ICMS A RECUPERAR			
(3.1)	4.000	(4.1)	1.000
(S)	3.000		

VENDAS DE MERCADORIAS			
		(3.1)	4.000

ICMS SOBRE VENDAS			
(3.2)	720	(4.2)	180
(S)	540		

CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS			
(3.3)	3.000	(4.3)	750
(S)	2.250		

VENDAS ANULADAS			
(4.1)	1.000		

Por esse sistema, após cada operação de venda efetuada, a conta Estoque de Mercadorias apresentará o estoque atualizado, a conta Vendas de Mercadorias representará o valor bruto das vendas e a conta Custo das Mercadorias Vendidas registrará o custo das vendas a cada operação.

Atividades Teóricas 3

1. Responda:
   1.1 Quais são os métodos que podem ser utilizados para o registro e controle da conta Mercadorias?
   1.2 Em que consiste o método da Conta Mista?
   1.3 Em que consiste o método da Conta Desdobrada?
   1.4 Quais são os sistemas que podem ser adotados dentro do método da Conta Desdobrada?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   2.1 Adotando o método da Conta Mista, toda a movimentação com mercadorias estará concentrada em uma só conta.
   2.2 Adotando o método da Conta Desdobrada, não será possível aplicar o sistema de inventário permanente.
3. Escolha a alternativa correta:
   3.1 O sistema que permite às empresas conhecerem o custo e o respectivo lucro a cada operação de venda efetuada chama-se:
      a) inventário periódico.
      b) custo ou mercado, o mais baixo.
      c) inventário permanente.
   3.2 O sistema que não registra isoladamente, em conta específica, o Custo das Mercadorias Vendidas chama-se:
      a) inventário periódico.
      b) inventário permanente.
      c) custo ou mercado, o mais baixo.

Atividade Prática 5

Contabilize os fatos abaixo:

a) pelo método da Conta Mista;
b) pelo método da Conta Desdobrada, com inventário periódico;
c) pelo método da Conta Desdobrada, com inventário permanente.

1. Compra de mercadorias à vista: R$ 600.
2. Venda de mercadorias à vista: R$ 400 (custo de R$ 290).
3. Compra de mercadorias à vista: R$ 500.
4. Venda de mercadorias a prazo: R$ 700 (custo de R$ 300).
5. Devolução de compra à vista: R$ 50.
6. Devolução de venda efetuada à vista: R$ 70 (custo de R$ 30).

3.8 Apuração do Resultado da Conta Mercadorias

3.8.1 Introdução

Os fatos administrativos que ocorrem na empresa comercial, envolvendo compra e venda de mercadorias, representam seu principal movimento. O resultado dessas transações influi diretamente no destino dessas empresas.

Ao lado da compra e venda de mercadorias ocorre uma série de outros fatos administrativos, muitos dos quais já tivemos oportunidade de apresentar.

Veremos, adiante, alguns desses fatos, como compras de bens do Ativo Fixo, pagamento de aluguéis, impostos, juros, depósitos etc.

Para fazer face a seus compromissos fiscais, trabalhistas, previdenciários e outros, a empresa comercial precisa obter lucros em sua atividade principal.

Vamos, então, aprender como se apura o Resultado da Conta Mercadorias pelos dois métodos já apresentados, ou seja, a Conta Mista e a Conta Desdobrada.

3.8.2 Apuração do Resultado pelo método da conta Mista

Essa é a maneira mais simples de contabilizar as operações com mercadorias; consequentemente, é muito fácil apurar seu resultado. No final do exercício social,

encontraremos no livro Razão ou no Razonete, todas as operações que envolveram mercadorias, ocorridas durante o período, devidamente concentradas em uma só conta. Assim, no lado do débito da conta Mercadorias, encontraremos registrados todos os valores negativos que compõem o Custo das Mercadorias Vendidas (entradas, estoque inicial, compras e fretes e seguros sobre compras) bem como os valores negativos que integram o Resultado da Conta Mercadorias (Vendas anuladas, abatimentos sobre vendas, ICMS sobre vendas, PIS e COFINS sobre faturamento e descontos incondicionais concedidos); no lado do crédito, encontraremos registrados todos os valores positivos que integram o Custo das Mercadorias Vendidas (compras anuladas, abatimentos sobre compras e descontos incondicionais obtidos) bem como o total da receita bruta de vendas (valor positivo do Resultado da Conta Mercadorias). Para apurar o resultado da conta mercadorias, precisamos de apenas dois valores:

a. saldo da conta Mercadorias (apurado no próprio livro Razão, que poderá ser devedor ou credor); e

b. valor do estoque final (apurado mediante inventário físico de todas mercadorias que se encontrarem em estoque no último dia do período).

Tendo em mãos esses dois valores, poderemos apurar o resultado da conta Mercadorias extracontábil e contabilmente.

Apuração extracontábil:

Primeiro, é importante você entender que, tendo em vista que o estoque inicial é lançado no início do período a débito da conta Mercadorias, obviamente, o estoque final representará crédito da referida conta.

Assim, podemos construir as seguintes regras:

a. se o saldo da conta Mercadorias for credor, bastará adicionar a ele o estoque final, e o resultado será lucro;

b. se o saldo da conta Mercadorias for devedor, porém inferior ao estoque final, a diferença corresponderá a lucro;

c. se a conta Mercadorias apresentar saldo devedor, porém, superior ao estoque final, a diferença corresponderá a prejuízo;

d. não haverá lucro nem prejuízo quando o saldo da conta Mercadorias for igual a zero e inexistir estoque final, ou quando o saldo da conta Mercadorias for devedor, porém, igual ao valor do estoque final.

Apuração contábil:

Procedimentos:

1º transferir o saldo da conta Mercadorias (encerrando-a), para a conta RCM;

2º registrar o valor do estoque final a débito da conta Mercadorias (reabrindo-a) e a crédito da conta RCM;

3º apurar no Razão ou no Razonete o saldo da conta RCM: se devedor corresponderá a prejuízo sobre vendas; se credor, a lucro sobre vendas;

4º transferir o saldo da conta RCM (encerrando-a) para a conta Lucro sobre Vendas ou Prejuízo sobre Vendas.

Exemplo prático:

Suponhamos que, em 31/12/x1, a conta Mercadorias tenha apresentado saldo devedor de R$ 80. Sabendo-se que o estoque final foi igual a R$ 50, apurar o resultado extracontábil e contabilmente.

Solução:

Apuração extracontábil:

Aplicando a regra do item "c" apresentado anteriormente, que cabe nesse caso, teremos: SD80 – EF 50 = SD30. Logo, prejuízo de $ 30.

Apuração contábil:

Seguiremos os procedimentos na ordem em que foram apresentados:

1º transferir o saldo da conta Mercadorias (encerrando-a), para a conta RCM.

Vamos recompor o Razonete da conta Mercadorias, para evidenciar o saldo apurado em 31 de dezembro:

MERCADORIAS	
(S) 80	

(1) RCM

a Mercadorias

Transferência do saldo devedor da

2a para a 1a das contas supra.................................... *80*

2º Registrar o valor do estoque final a débito da conta Mercadorias (reabrindo-a) e a crédito da conta RCM.

(2) Mercadorias
a RCM
Registro do estoque final.................................... 50

3º Apurar no Razão ou no Razonete, o saldo da conta RCM: se devedor, corresponderá a prejuízo sobre vendas; se credor, a lucro sobre vendas.

RCM			
(1)	80	(2)	50
Saldo	30		

4º Transferir o saldo da conta RCM (encerrando-a) para a conta Lucro sobre Vendas ou Prejuízo sobre Vendas.

(4) Prejuízo sobre Vendas
a RCM
Prejuízo apurado... 30

Após esses procedimentos, ficaram abertas, no Razão, as seguintes contas:

MERCADORIAS			
.		.	
.		.	
.		.	
(S)	80	(1)	80
(2)	50		

PREJUÍZO SOBRE VENDAS			
(3)	30		

OBSERVAÇÕES:

- A conta Mercadorias, após os três lançamentos realizados, ficou com saldo devedor de R$ 50, que é o estoque final. Essa conta, então, figurará com esse saldo no Balanço Patrimonial.
- A conta RCM, ficou com saldo igual a zero.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- A conta Prejuízo sobre Vendas ficou com saldo devedor de R$ 30, refletindo, assim, o resultado negativo das vendas. Esse saldo será, posteriormente, transferido para a conta Resultado do Exercício, por ocasião da apuração do resultado líquido do exercício.

Atividades Práticas 6

1. A conta Mercadorias apresentou no débito o total de R$ 580.000 e no crédito, R$ 720.000. Sabendo que o Estoque Final, conforme inventário, foi de R$ 110.000, apure o resultado extracontábil e contabilmente.
2. A conta Mercadorias apresentou no débito o total de R$ 310.000 e no crédito, R$ 260.000. Sabendo que o Estoque Final foi de R$ 20.000, apure o resultado extracontábil e contabilmente.
3. A conta Mercadorias apresentou no débito o total R$ 17.200 e no crédito, R$ 14.200. Sabendo que o Estoque Final foi de R$ 8.000, apure o resultado extracontábil e contabilmente.
4. Sabendo que o saldo da conta Mercadorias foi devedor de R$ 1.000 e o Estoque Final foi de R$ 800, qual é o resultado?
5. Sabendo que o saldo da conta Mercadorias foi de R$ 100.000 devedor e o Estoque Final importou em R$ 110.000, qual é o resultado?
6. O saldo da conta Mercadorias foi credor de R$ 900.000 e o Estoque Final, de R$ 450.000. Qual é o resultado?
7. Sabendo que o saldo da conta Mercadorias foi credor de R$ 800.000 e inexistindo Estoque Final, qual é o resultado?
8. Sabendo que o saldo da conta Mercadorias foi devedor de R$ 600.000 e inexistindo Estoque Final, qual é o resultado?

3.8.3 Apuração do Resultado pelo método da Conta Desdobrada

Por este método, conforme já estudado na Seção 3.7.2, a conta Mercadorias é desdobrada em várias outras, como Compras de Mercadorias, Vendas de Mercadorias, Compras Anuladas, Vendas Anuladas etc. Existem dois sistemas, conforme já mencionamos:

Inventário periódico

Por este sistema, na Contabilidade teremos pelo menos as seguintes contas:

- Estoque de Mercadorias (Estoque Inicial)
- Compras ou Compras de Mercadorias
- Compras Anuladas
- Vendas ou Vendas de Mercadorias
- Vendas Anuladas

Além destas, evidentemente há as contas que registram os impostos (ICMS, PIS e COFINS).

Suponhamos que, durante o exercício, a empresa Casa das Tintas Ltda. tenha apresentado movimento nas contas cujos saldos finais foram:

Estoque de Mercadorias 50.000
Compras de Mercadorias 170.000
Compras Anuladas 8.000
Vendas de Mercadorias 320.000
Vendas Anuladas 10.000
ICMS sobre Vendas 54.400
PIS sobre Faturamento 2.000
COFINS 6.000

Adotando-se esse sistema, ou seja, sem controle permanente do estoque para conhecer a quantidade e o valor das mercadorias, no final do exercício, há necessidade de efetuar uma contagem física das mercadorias existentes.

Então, além dos dados anteriores, que já estão devidamente registrados nos livros Diário e Razão (Razonete), o Estoque Final, conforme inventário realizado, foi de R$ 120.000.

Passaremos, agora, à apuração do Resultado da Conta Mercadorias. São duas as fórmulas utilizadas:

Primeira fórmula:

CMV = EI + (C – CA) – EF

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas
EI = Estoque Inicial
C = Compras de Mercadorias
CA = Compras Anuladas
EF = Estoque Final

NOTA:

- Conforme estudamos na Seção 2.3, os fretes e os seguros pagos pelo comprador deverão integrar o valor das compras. Assim, se porventura a empresa adotar o sistema de registrar tais pagamentos em contas separadas, Fretes sobre Compras e Seguros sobre Compras, tais contas deverão ser adicionadas ao valor das compras, para efeito de apuração do CMV. Da mesma forma, ocorrendo Descontos Incondicionais nas compras e havendo interesse da empresa em registrar tais descontos na conta Descontos Obtidos Incondicionais, tal conta deverá ser diminuída do valor das compras, para efeito da apuração do CMV. Assim, poderemos ter a seguinte fórmula para o CMV:

CMV = EI + (C + FC + SC – CA – DI) – EF

Segunda fórmula:

RCM = V – (DA) – CMV

RCM = Resultado da Conta Mercadorias
V = Vendas de Mercadorias
DA = Deduções ou Abatimentos sobre Vendas (aqui devem ser englobados todos os descontos e abatimentos sobre as vendas, tais como Vendas Anuladas, ICMS, PIS sobre Faturamento, COFINS e Descontos Incondicionais Concedidos)
CMV = Custo das Mercadorias Vendidas (apurado na primeira fórmula)

Agora que já apresentamos as fórmulas necessárias, vamos à apuração do Resultado da Conta Mercadorias:

a. Extracontabilmente:

CMV = EI + (C – CA) – EF
CMV = 50.000 + (170.000 – 8.000) – 120.000
CMV = 50.000 + 162.000 – 120.000
CMV = 212.000 – 120.000
CMV = 92.000

RCM = V – (DA) – CMV

RCM = 320.000 – (10.000 + 54.400 + 2.000 + 6.000) – 92.000

RCM = 320.000 – 72.400 – 92.000

RCM = 155.600

Se o RCM foi de R$ 155.600 positivo, logo ele corresponde ao **Lucro Bruto**, ou seja, o lucro apurado sobre as vendas.

b. Contabilmente:

Vamos, agora, estudar como se contabiliza a apuração do Resultado da Conta Mercadorias nos livros Diário e Razão.

Para efeito didático, visando facilitar seu raciocínio, em primeiro lugar reconstituiremos os Razonetes das contas envolvidas:

A contabilização da apuração do Resultado da Conta Mercadorias consiste na elaboração de uma série de lançamentos, por meio dos quais transferimos, primeiro, todos os saldos das contas que constam da fórmula do CMV para a respectiva conta CMV, nos livros Diário e Razão simultaneamente, até apurarmos o saldo dessa conta. O mesmo procedimento deverá ser utilizado para os saldos das contas que compõem a fórmula do

RCM para essa respectiva conta, também simultaneamente no Diário e no Razonete, até que nos permita apurar o saldo da referida conta.

Se esse saldo apurado for credor, corresponderá a lucro; se for devedor, corresponderá a prejuízo.

O lucro apurado na conta Mercadorias é o Lucro Bruto do Exercício.

NOTAS:

- Para facilitar seu trabalho na contabilização, é conveniente que você siga rigorosamente a ordem em que se encontram as contas nas fórmulas do CMV e do RCM, para transferência dos respectivos saldos.
- Você deve ter observado que, nos Razonetes, incluímos as contas CMV e RCM, as quais não possuem saldos. Isso porque essas contas, no sistema de inventário periódico, aparecem na escrita contábil somente nessa ocasião.
- O Estoque Final, conforme já mencionamos, é apurado mediante a contagem física das mercadorias no final do ano; por isso ele não consta nos Razonetes e será registrado por meio do lançamento 4.

Veja, agora, os procedimentos contábeis.

Lançamento no livro Diário:

Transferência do Estoque Inicial para a conta CMV:

(1) Custo das Mercadorias Vendidas

a Estoque de Mercadorias

Valor que se transfere da segunda para a primeira das contas acima, para apuração do CMV *50.000*

Transferência do saldo da conta Compras de Mercadorias para a conta CMV:

(2) Custo das Mercadorias Vendidas

a Compras de Mercadorias

Transferência que se processa da segunda para a primeira das contas acima, ref. às compras efetuadas durante o exercício para efeito de apuração do CMV *170.000*

Transferência do saldo da conta Compras Anuladas para a conta CMV:

(3) Compras Anuladas

a Custo das Mercadorias Vendidas

Transferência que se processa da primeira para a segunda das contas supra para efeito da apuração do CMV 8.000

Registro do Estoque Final:

(4) Estoque de Mercadorias

a CMV

Estoque Final apurado conf. Inventário físico realizado 120.000

Com esses quatro lançamentos, concluímos todas as transferências exigidas pela fórmula do CMV e, tendo já transferido tais valores também para os Razonetes, apuraremos no Razonete da conta CMV seu respectivo saldo (veja nos Razonetes no final desta Seção). Agora, contabilizaremos conforme a fórmula do RCM. Veja:

Transferência do saldo da conta Vendas de Mercadorias para a conta RCM:

(5) Vendas de Mercadorias

a Resultado da Conta Mercadorias

Transferência que se processa da primeira para a segunda das contas supra, para efeito de apuração do RCM 320.000

Transferência dos saldos das contas que representam deduções ou abatimento sobre as vendas para a conta RCM (ICMS, PIS sobre Faturamento, COFINS, Vendas Anuladas e Descontos Incondicionais Concedidos):

(6) Resultado da Conta Mercadorias

a Diversos

Transferências que se processam para apuração do RCM:

a Vendas Anuladas

Saldo desta conta 10.000

a ICMS

Saldo desta conta 54.400

a PIS sobre Faturamento

Saldo desta conta 2.000

a COFINS

Saldo desta conta 6.000 72.400

Transferência do CMV para a conta RCM:

(7) Resultado da Conta Mercadorias

a Custo das Mercadorias Vendidas

Transferência que se processa da segunda para a primeira das contas supra para efeito de apuração do RCM 92.000

Após esses três últimos lançamentos efetuados, temos condições de apurar no Razonete o saldo da conta RCM. Veja os Razonetes no final desta Seção.

O respectivo saldo foi credor de R$ 155.600, o qual corresponde a lucro.

O Resultado da Conta Mercadorias será transferido para a conta Resultado do Exercício por ocasião da apuração do resultado líquido. Sendo esse saldo credor, ele representa Lucro Bruto do Exercício; caso seja devedor, representará Prejuízo sobre Vendas. Entretanto, para efeitos didáticos, visando a melhor fixação desse resultado, podemos transferi-lo para a conta Lucro Bruto ou Lucro sobre Vendas (se for credor), ou Prejuízo sobre Vendas (se for devedor).

Veja:

Transferência do RCM para a conta Lucro sobre Vendas:

(8) Resultado da Conta Mercadorias

a Lucro sobre Vendas

Lucro apurado nas vendas 155.600

Com esse lançamento, encerram-se os procedimentos necessários à apuração do Resultado da Conta Mercadorias.

Veja, a seguir, a posição de todas as contas envolvidas:

ESTOQUE DE MERCADORIA			
	50.000	(1)	50.000
(4)	120.000		

COMPRAS DE MERCADORIAS			
	170.000	(2)	170.000

COMPRAS ANULADAS			
(3)	8.000		8.000

VENDAS DE MERCADORIAS			
(5)	320.000		320.000

VENDAS ANULADAS			
	10.000	(6)	10.000

ICMS SOBRE VENDAS			
	54.400	(6)	54.400

PIS SOBRE FATURAMENTO			
	2.000	(6)	2.000

COFINS			
	6.000	(6)	6.000

CMV			
(1)	50.000	(3)	8.000
(2)	170.000	(4)	120.000
soma	220.000	soma	128.000
(5)	92.000	(7)	92.000

RCM			
(6)	72.400	(5)	320.000
(7)	92.000		
soma	164.400		
(8)	155.600	(5)	155.600

LUCRO SOBRE VENDAS			
		(8)	155.600

Note que, após a contabilização do RCM, das 11 contas envolvidas, apenas duas permaneceram com saldos: Estoque de Mercadorias, com saldo devedor de R$ 120.000 que representa o Estoque Final existente; e Lucro sobre Vendas, com saldo credor de R$ 155.600, representando o lucro apurado na conta Mercadorias.

OBSERVAÇÕES:

- A conta Estoque de Mercadorias é conta Patrimonial, portanto irá para o Balanço Patrimonial.
- A conta Lucro sobre Vendas é conta de Resultado (reflete o resultado bruto do exercício) e será transferida para a conta Resultado do Exercício na apuração do resultado líquido.

Se porventura o Resultado da Conta Mercadorias apontasse prejuízo (o que não é muito comum para a empresa comercial), o lançamento seria:

(1) Prejuízo sobre Vendas
a Resultado da Conta Mercadorias
Prejuízo apurado .... *R$*

Rateio dos Fretes e Seguros sobre Compras

Caso a empresa registre os valores do frete e do seguro separadamente das compras, e havendo estoque no final do exercício, o valor deverá ser rateado: uma parte para o CMV e outra parte para o Estoque Final (Princípio da Competência). O rateio poderá ser feito com base na seguinte fórmula:

$$\text{Fretes e Seguros sobre Estoques} = \frac{EF}{C - CA} \times Fs/C$$

EF = Estoque Final
C = Compras de Mercadorias
CA = Compras Anuladas
Fs/C = Fretes e Seguros sobre Compras

O valor encontrado pela aplicação dessa fórmula corresponde ao valor dos Fretes e Seguros sobre Compras que deverá ser transferido para a conta Estoque de Mercadorias. Portanto, o valor a ser transferido para a conta Custo das Mercadorias Vendidas corresponderá à diferença existente entre o saldo dos Fretes e Seguros sobre Compras e o valor encontrado na presente fórmula. Assim, dois lançamentos serão efetuados:

Transferência para o CMV:
(1) Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)
a Fretes e Seguros sobre Compras[3]

3 Ou Diversos, quando os Fretes e os Seguros sobre Compras forem registrados em contas distintas.

Transferência que se processa referente à parte dos Fretes e Seguros sobre Compras que deve integrar o Custo das Mercadorias Vendidas neste período, conf. Cálculos .... *R$*

__________ __________

OBSERVAÇÃO:

- Essa transferência deve ser efetuada juntamente com as transferências do Estoque Inicial e das Compras de Mercadorias, já que influi no CMV do período atual.

Transferência para o Estoque Final:

(2) Estoque de Mercadorias

*a Fretes e Seguros sobre Compras**

Transferência que se processa referente à parte dos Fretes e Seguros sobre Compras que deve integrar o valor do Estoque Final, conf. cálculos .... *R$*

__________ __________

OBSERVAÇÃO:

- Esse lançamento, cujo valor foi apurado na fórmula apresentada, deve ser efetuado somente depois de encerrados os procedimentos extracontábeis e contábeis referente à apuração do Resultado da Conta Mercadorias, pois não interfere no Resultado Bruto do exercício atual.

Atividade Prática 7

Apure o Resultado da Conta Mercadorias pelo método da Conta Desdobrada com inventário periódico:

1. Estoque Inicial 1.000
   Compras de Mercadorias 3.000
   Vendas de Mercadorias 5.000
   ICMS sobre Vendas 900

* Ou Diversos, quando os Fretes e os Seguros sobre Compras forem registrados em contas distintas.

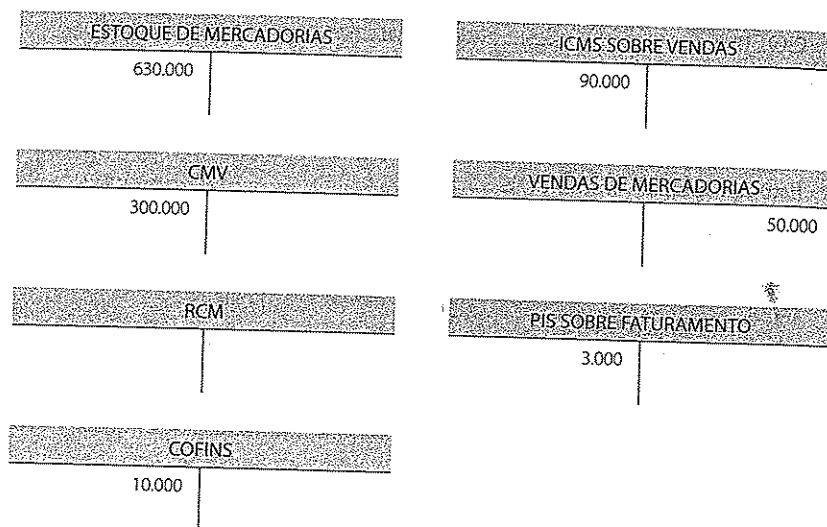
   COFINS 100
   PIS sobre Faturamento 30
   Estoque Final 400

2. Estoque Inicial 10.000
   Compras de Mercadorias 30.000
   Compras Anuladas 1.000
   Vendas de Mercadorias 106.000
   Vendas Anuladas 5.000
   Descontos Incondicionais Concedidos 1.000
   ICMS sobre Vendas 18.000
   PIS sobre Faturamento 650
   COFINS 2.000
   Fretes e Seguros sobre Compras 1.100
   Estoque Final 12.000

3. Estoque Inicial 700
   Compras de Mercadorias 1.100
   Vendas de Mercadorias 2.020
   Compras Anuladas 100
   ICMS sobre Vendas 360
   PIS sobre Faturamento 13
   COFINS 40
   Descontos Incondicionais Concedidos 20
   Estoque Final 60

Inventário permanente

Utilizando o sistema de inventário permanente, conforme já estudado, na Contabilidade, teremos registradas as seguintes contas: Estoque de Mercadorias, Vendas de Mercadorias, Custo das Mercadorias Vendidas e as contas que registram os tributos (ICMS sobre Vendas, PIS sobre Faturamento e COFINS).

Suponhamos que, durante o exercício, a empresa Comercial Andrea Márcia Ribeiro Ltda. apresente movimento nas contas a seguir, cujos saldos finais foram:

NOTA:

- A conta RCM não possui saldo, pois será utilizada a partir deste momento.

Como por esse sistema já se conhecem os estoques atualizados e também o CMV, para se apurar o resultado bastará transferir para a conta RCM o CMV, o valor das Vendas e as Deduções ou Abatimentos sobre as Vendas.

Teremos:

$$RCM = V - (DA) - CMV$$

Apuração:

a. Extracontabilmente:

RCM = 500.000 – (90.000 + 3.000 + 10.000) – 300.000

RCM = 97.000

b. Contabilmente:

Veja, agora, como se processa a contabilização da apuração do RCM por esse sistema:

Lançamentos no livro Diário:

Transferência das Deduções ou Abatimentos para a conta RCM:

(1) RCM

a Diversos:

a ICMS sobre Vendas 90.000

a PIS sobre Faturamento 3.000

a COFINS 10.000 103.000

Transferência do CMV para a conta RCM:

(2) RCM

a CMV

Transferência que se processa da segunda para a primeira das contas supra para efeito de apuração do RCM 300.000

Transferência do saldo das Vendas de Mercadorias para a conta RCM:

(3) Vendas de Mercadorias

a RCM

Transferência do saldo da primeira para a segunda das contas supra para apuração do RCM 500.000

Após esses lançamentos, temos devidamente registrados na conta RCM todos os valores necessários a sua apuração, conforme consta da fórmula apresentada. Assim, basta apurar o saldo da conta RCM e estará conhecido o resultado da respectiva conta. Se seu saldo for devedor, será igual a prejuízo; se for credor, será igual a lucro (veja os cálculos nos Razonetes a seguir).

Como o saldo da conta RCM é credor de R$ 97.000, trata-se de Lucro Bruto. Esse saldo poderá ficar registrado na própria conta RCM e, posteriormente, no momento da apuração do Resultado Líquido, transferido para a conta Resultado do Exercício.

Para efeitos didáticos e tendo em vista a melhor fixação para o leitor, vamos transferi-lo, neste momento, para a conta Lucro sobre Vendas. Veja:

Transferência do Resultado da Conta Mercadorias para a conta Lucro sobre Vendas:

(4) RCM

a Lucro sobre Vendas

Lucro apurado *97.000*

Veja, a seguir, a posição das contas utilizadas em seus respectivos Razonetes após os procedimentos contábeis:

ESTOQUE DE MERCADORIAS			
	630.000		

ICMS SOBRE VENDAS			
	90.000	(1)	90.000

CMV			
	300.000	(2)	300.000

VENDAS DE MERCADORIAS			
(3)	500.000		500.000

RCM			
(1)	103.000	(3)	500.000
(2)	300.000		
soma	403.000		
(4)	97.000	(5)	97.000

LUCRO SOBRE VENDAS			
		(4)	97.000

PIS SOBRE FATURAMENTO			
	3.000	(1)	3.000

COFINS			
	10.000	(1)	10.000

OBSERVAÇÕES:

- Observe que, após a apuração e respectiva contabilização, a conta Estoque de Mercadorias, que representa o estoque existente, permanece com o mesmo saldo anterior aos procedimentos da apuração do Resultado, pois, por esse sistema, essa conta é atualizada a cada operação efetuada, não havendo necessidade de ajuste no momento da apuração do Resultado.
- As contas CMV, Vendas de Mercadorias, ICMS sobre Vendas, PIS e COFINS foram encerradas, pois tiveram seus saldos transferidos por meio dos lançamentos de apuração efetuados.
- A conta RCM, que serviu para apuração do respectivo resultado, também ficou encerrada, pois seu saldo (o resultado) foi transferido para a conta Lucro sobre Vendas.

Veja, a seguir, o quadro demonstrativo da conta Mercadorias, que poderá servir de suporte para os cálculos extracontábeis.

3.9 Demonstração da conta Mercadorias

I — APURAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS		
· Estoque Inicial		R$
(+) Compras Líquidas		
· Compras de Mercadorias	R$	
(+) Fretes e Seguros s/ Compras	R$	
(–) Compras Anuladas	(R$)	
(–) Descontos Incondicionais Obtidos	(R$)	R$
(–) Estoque Final		(R$)
(=) Custo das Mercadorias Vendidas		R$
II — APURAÇÃO DAS VENDAS LÍQUIDAS		
Vendas Líquidas		
· Vendas de Mercadorias	R$	
(–) Vendas Anuladas	(R$)	
(–) Descontos Incondicionais Concedidos	(R$)	
(–) ICMS s/ Vendas	(R$)	
(–) PIS s/ Faturamento	(R$)	
(–) COFINS	(R$)	R$
III — APURAÇÃO DO RESULTADO DA CONTA MERCADORIAS		
· Vendas Líquidas (II)		R$
(–) Custo das Mercadorias Vendidas (I)		(R$)
(=) Resultado da Conta Mercadorias		R$

Atividade Prática 8

Apure o Resultado da Conta Mercadorias pelo método da Conta Desdobrada com inventário permanente:

1. Estoque de Mercadorias 50.000
   Custo das Mercadorias Vendidas 130.000
   Vendas de Mercadorias 300.000
   ICMS sobre Vendas 54.000
   PIS sobre Faturamento 2.000
   COFINS 6.000

2. Estoque de Mercadorias	30.000
Vendas de Mercadorias	100.000
Custo das Mercadorias Vendidas	40.000
ICMS sobre Vendas	18.000
PIS sobre Faturamento	650
COFINS	2.000

3.10 Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa[4]

A Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa consiste em um valor que é provisionado no final de cada exercício social para cobrir, no exercício seguinte, perdas decorrentes do não recebimento de direitos da empresa.

O valor dessa Provisão é obtido mediante a aplicação de um percentual sobre os direitos existentes na época do levantamento do Balanço.

As contas que devem servir de base para o cálculo dessa Provisão são aquelas que registram direitos provenientes de vendas a prazo de mercadorias e de serviços. Essas contas são normalmente denominadas de Clientes ou Duplicatas a Receber.

O percentual a ser aplicado para o cálculo dessa Provisão deve resultar de estudos efetuados pela empresa, com base nas perdas efetivamente ocorridas pelo não recebimento de seus direitos. Pode ser utilizada a média aritmética das perdas ocorridas nos três últimos exercícios.

Exemplo:

Suponhamos que determinada empresa, no exercício de x1, tenha deixado de receber 6% do valor das duplicatas que tinha para receber no dia 1º de janeiro do mesmo ano; no exercício de x2, essa perda correspondeu a 5% e, no exercício de x3, a 1%. Faremos:

[4] A partir de 1º de janeiro de 1997, ficou vedada a constituição desta Provisão para fins tributários, conforme estabelecem os artigos 9 a 14 da Lei n. 9.430, de 27/12/1996. Assim, as perdas decorrentes do não recebimento de direitos deverão ser contabilizadas diretamente em contas de Despesas no momento em que esses direitos forem considerados incobráveis. Ressalte-se, também, que, sob o ponto de vista técnico, é correta a constituição dessa Provisão, caso em que o valor da Despesa deverá ser oferecido para tributação.

$$\frac{6\% + 5\% + 1\%}{3} = 4\%$$

Assim, em 31 de dezembro de x4, o percentual a ser utilizado, para fins de cálculo dessa, Provisão será de 4%.

Convém ressaltar que a legislação tributária poderá fixar os limites e os critérios para o cálculo desse percentual.

Não se deve calcular a Provisão sobre direitos provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com garantia real.

OBSERVAÇÕES:

- **Vendas com reserva de domínio:** a empresa cede a posse do bem ao cliente, mas reserva para si o domínio (propriedade). Enquanto o cliente não pagar a última prestação, não será dono do bem, podendo o vendedor reavê-lo, e o cliente perder tudo o que pagou.
- **Operações com Garantia Real:** Ocorrem por meio de penhor (garantia representada pela entrega de bem móvel), hipoteca (garantia de pagamento de dívida, dada a um credor e representada por um bem imóvel, o qual permanece em posse do devedor) e alienação fiduciária (transferência de domínio/propriedade do bem adquirido em garantia do financiamento da compra desse bem).

3.10.1 Como utilizar a Provisão

Veja, nesta Seção, um roteiro completo de todo o ciclo envolvendo a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

Constituição

Suponhamos que no final do exercício de x2 o saldo da conta Duplicatas a Receber de uma empresa comercial seja igual a R$ 100.000. Vamos constituir a Provisão, considerando que o percentual apurado com base na média das perdas ocorridas nos três últimos exercícios foi de 1,5%.

Cálculos:

1,5% sobre 100.000 = 1.500

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa
a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
Pela constituição à razão de 1,5% sobre
os créditos a receber... 1.500

Nos Razonetes:

DESPESAS C/ CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	
1.500	

PROVISÃO P/ CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	
	1.500

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa é de Despesa Operacional, do grupo Despesas com Vendas. Essa conta será transferida para a conta Resultado do Exercício juntamente com as demais despesas operacionais. O lançamento individualizado ficará assim:

Resultado do Exercício
a Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa
Transferência para encerramento do exercício.................. 1.500

- A conta creditada Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa é Patrimonial, que corresponde à provisão criada e servirá para cobrir possíveis não recebimentos dos créditos durante o exercício subsequente. No Balanço Patrimonial de x2, essa conta figurará como conta retificadora do Ativo Circulante, cujo valor aparecerá reduzindo o valor da respectiva conta que serviu de base para o seu cálculo. Assim:

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

Balanço Patrimonial
Ativo
Ativo Circulante
Créditos

Duplicatas a Receber.......................................	*100.000*	
(–) Provisão p/ Crédito Liq. Duvidosa.......................	*1.500*	*98.500*

Utilização

Primeiro Caso: provisão suficiente

Suponhamos, agora, que em março de x3, depois de esgotados todos os recursos disponíveis para a cobrança, considerou-se incobrável uma Duplicata no valor de R$ 450.

Para regularizar, basta proceder à baixa. Veja:

Lançamento no livro Diário:

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
a Duplicatas a Receber
Baixa da Duplicata n. X, por ter sido
considerada incobrável 450

Veja a posição das contas envolvidas nos Razonetes:

Posição antes do lançamento:

DUPLICATAS A RECEBER	
.	
.	
80.000	

PROVISÃO P/ CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	
	1.500

Posição após o lançamento:

DUPLICATAS A RECEBER	
.	
.	
.	
80.000	450
79.550	

PROVISÃO P/ CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	
450	1.500
	1.050

Segundo Caso: provisão insuficiente

Suponhamos que, em junho de x3, após os procedimentos de praxe, tenha sido considerada incobrável mais uma duplicata no valor de R$ 2.000.

Nesse caso, a Provisão, cujo saldo é de R$ 1.050, torna-se insuficiente. Assim, a diferença será levada a débito de despesa operacional normal no exercício de x3.

Lançamento no livro Diário:

Diversos

a Duplicatas a Receber

Baixa de Duplicatas incobráveis:

Provisão p/ Créditos Liq. Duvidosa

Até o limite dessa provisão *1.050*

Perdas com clientes

Excesso conf. doc. anexos *950* *2.000*

No Razonete, teremos:

Posição após o lançamento:

DUPLICATAS A RECEBER	
79.550	2.000
77.550	

PROVISÃO P/ CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	
1.050	1.050

PERDAS COM CLIENTES	
950	

Sempre que não houver saldo na conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, seja porque tenha sido totalmente absorvido por perdas anteriores ou porque a empresa não tenha constituído a referida Provisão, as perdas decorrentes do não recebimento de direitos serão baixadas em contrapartida de uma conta de Despesa Operacional no momento em que tais perdas forem consumadas.

Reversão do saldo existente e nova constituição

Suponhamos que em 31 de dezembro de x3, a conta Duplicatas a Receber apresente saldo de R$ 200.000.

Para constituir a Provisão desse exercício precisamos, antes, verificar se há saldo remanescente na conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, criada no exercício anterior. Não havendo saldo remanescente, calculamos a nova Provisão aplicando o percentual sobre R$ 200.000. Caso haja saldo remanescente, ele deverá ser revertido e, também, deverá ser criada nova Provisão.

Veja:

Primeiro caso: não há saldo remanescente

Cálculos:

1,5% × R$ 200.000 = 3.000

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa

a Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa

1,5% sobre Duplicatas a Receber *3.000*

Segundo caso: há saldo remanescente

Suponhamos o seguinte saldo na conta Provisão:

Contabilização:

a. Reversão:

Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa
a Resultado do Exercício
Reversão do saldo não utilizado *1.050*

---

b. Veja a posição da conta no Razonete:

Com o lançamento "a", o saldo da conta Provisão ficou igual a zero. Agora, basta proceder à criação da nova provisão. Assim:

Cálculos:

$$1,5\% \times 200.000 = 3.000$$

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa

a Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa
1,5% sobre Duplicatas, conf. cálculos *3.000*

Veja a posição da conta no Razonete:

Havendo saldo remanescente, a nova provisão poderá ser constituída pela diferença, eliminando, assim, o lançamento da reversão.

Veja:

1,5% s/ 200.000	*3.000*
Saldo remanescente	*1.050*
Diferença a provisionar	*1.950*

Registro contábil:

Lançamento no Livro Diário:

Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa
a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
Complemento da provisão, aproveitando saldo remanescente (3.000 – 1.050).................................. *1.950*

NOTA:

- A constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, feita no final de cada exercício social, permite incluir, como despesa no exercício em que ocorreram as respectivas receitas com vendas de bens ou de serviços, o valor das perdas que provavelmente ocorrerão no momento de receber essas receitas. Como a Despesa gerada pela

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

constituição dessa Provisão provoca redução no Lucro Líquido do Exercício e, consequentemente, no valor do Imposto de Renda a ser pago, o governo costuma estabelecer normas que devem ser observadas no momento da constituição dessa Provisão, bem como no momento das baixas, como Despesas dos Direitos considerados incobráveis. Portanto, é preciso consultar a legislação tributária para saber se essa despesa é dedutível ou não da base de cálculo do Imposto de Renda.

Atividades Teóricas 4

1. Responda:
   - 1.1 Em que consiste a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?
   - 1.2 Qual é a finalidade da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?
   - 1.3 Qual conta será debitada e qual será creditada no momento da constituição da Provisão?
   - 1.4 Qual conta será debitada e qual será creditada no momento da baixa de duplicatas consideradas incobráveis, havendo aproveitamento da Provisão?
   - 1.5 Como proceder para dar baixa de duplicatas consideradas incobráveis quando não houver saldo na conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - 2.1 Havendo duplicatas incobráveis, elas serão baixadas debitando-se a conta Duplicatas a Receber e creditando-se a conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.
   - 2.2 Havendo duplicatas incobráveis, elas serão baixadas debitando-se a conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa e creditando-se a conta Duplicatas a Receber.
   - 2.3 O saldo remanescente na conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, no final do ano, será, obrigatoriamente, revertido para a conta Duplicatas a Receber.
   - 2.4 O saldo remanescente na conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, no final do ano, será revertido para receita.
   - 2.5 A constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa é considerada incorreta sob o ponto de vista técnico.
   - 2.6 A constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, embora gere despesa indedutível para fins de tributação, é perfeitamente correta sob o ponto de vista técnico.

CAPÍTULO 4

OPERAÇÕES COM PESSOAL

4.1 Folha de Pagamento

4.1.1 Conceito

Folha de Pagamento é um documento em que são relacionados os nomes dos empregados da empresa, o valor bruto dos salários, os descontos ou abatimentos e o valor líquido a receber.

4.1.2 Exemplo simplificado

Preliminarmente, vamos estudar uma Folha de Pagamento com o mínimo de elementos necessários, para que você fixe bem o mecanismo deste capítulo, e, logo em seguida, apresentaremos uma Folha de Pagamento com mais dados.

Uma Folha de Pagamento, por mais simples que seja, apresenta pelo menos os seguintes elementos:

- valor bruto dos salários
- valor da contribuição de Previdência — descontado dos salários
- valor líquido que os empregados receberão

Além da despesa total com os salários, a empresa terá, ainda, os encargos com a contribuição de Previdência, referente à parte patronal, e com o FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço).

Tomemos como exemplo uma empresa que efetue pagamentos na base mensal. Nesse caso, os empregados trabalham durante o mês, recebendo seus salários somente no mês seguinte.

No final de cada mês, a empresa elabora a Folha de Pagamento e efetua os registros de apropriação da referida Folha. No mês seguinte, a empresa efetuará o pagamento dos empregados e procederá aos recolhimentos necessários.

Veja o seguinte exemplo:

Suponhamos que a empresa Comercial Nogueira Ltda., no último dia útil do mês de setembro, tenha elaborado a Folha de Pagamento da página seguinte

Contabilização:

A contabilização da Folha de Pagamento é feita em duas etapas:

a. **No último dia útil do mês,** quando é elaborada a Folha, são efetuados os lançamentos de apropriação das despesas com salários e com os encargos, baseados na própria Folha.

b. **No mês seguinte,** são efetuados os lançamentos da liquidação da Folha, correspondentes ao pagamento líquido aos empregados, bem como ao recolhimento da contribuição de Previdência, FGTS, IR ou outros recolhimentos mediante o preenchimento dos formulários necessários.

Note que da Folha de Pagamento apresentada constam:

- total bruto dos salários
- deduções dos salários brutos (retenções da Folha)
- salário-família
- líquido a receber

Segundo a legislação atual, todo empregado assalariado, regido pela **Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)**, está obrigado a contribuir com a Previdência Social. Essa contribuição varia de acordo com a faixa salarial de cada empregado e é calculada mediante a aplicação de uma alíquota (porcentagem) sobre o salário de contribuição. Tanto o salário de contribuição como as alíquotas estão sujeitos a alterações constantes pela legislação.

Comercial Nogueira Ltda.
NOME OU CARIMBO DA FIRMA
R. S. José Operário, 11
ENDEREÇO

FOLHA DE PAGAMENTO DE SALÁRIOS

Período de 01 a 30 de Setembro de x1

Folha Nº ______
Seção ______

Nº de ordem	NOMES	SALÁRIOS				DEDUÇÕES				SALÁRIO-FAMÍLIA	LÍQUIDO A RECEBER (R$)	Assinatura de quem recebeu
		Dias-Horas a R$	Dias-Horas Extras a R$		TOTAL SALÁRIO	Previdência Social	IR	Vales				
01	Onofre Honório Ribeiro				1.000	80					920	

Atualmente, o cálculo é feito com base na seguinte tabela:

FAIXA SALARIAL	ALÍQUOTA
Até 3 salários de contribuição	8%
de 3 a 5 salários de contribuição	9%
de 5 a 10 salários de contribuição	11%

NOTAS:

- O trabalhador que ganha mais de dez salários de contribuição contribui com base no teto máximo fixado pela Previdência Social, ou seja, os dez salários de contribuição.
- **Salário de contribuição** é um valor fixado pela Previdência Social que serve de base para o cálculo das contribuições e prestações previdenciárias.
- Para efeito didático, utilizaremos sempre a alíquota de 8%.

Vejamos os procedimentos contábeis:

a. No último dia útil do mês:

1. Apropriação da Folha de Pagamento:

Lançamento no livro Diário:

(1) Salários

a Salários a Pagar

Pela elaboração da Folha de Pagamento referente ao mês de setembro.................................... *1.000*

Lançamentos nos Razonetes:

SALÁRIOS	
(1) 1.000	

SALÁRIOS A PAGAR	
	(1) 1.000

OBSERVAÇÕES:

- Salários = débito, Conta de Despesa.
  Com esse débito, apropriamos o valor bruto da Folha.
- Salários a Pagar = crédito, Conta de Obrigação.
  Com esse crédito, registramos o valor da obrigação que a empresa terá para com seus empregados.

2. Registro das retenções sobre os salários dos empregados:

Lançamento no livro Diário:

(2) Salários a Pagar

a Contribuições de Previdência a Recolher

8% retidos dos empregados conf. Folha...................... *80*

Lançamentos nos Razonetes:

SALÁRIOS A PAGAR	
(2) 80	(1) 1.000

CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA A RECOLHER	
	(2) 80

OBSERVAÇÕES:

- Salários a Pagar = débito, Conta de Obrigação.
  Com esse débito, procedemos à retenção da contribuição de Previdência, parte dos empregados, da conta Salários a Pagar.
  No lançamento 1, essa conta foi creditada pelo valor bruto da Folha e, no lançamento 2, está sendo debitada para que seu saldo remanescente reflita o líquido que os empregados deverão receber.
- Contribuições de Previdência a Recolher = crédito, Conta de Obrigação. Representa a Obrigação da empresa correspondente à Previdência Social devida pelos empregados, cuja obrigação transferimos da conta Salários a Pagar para esta conta.

3. Apropriação dos Encargos Sociais:

Nesta Seção você vai conhecer outras despesas que a empresa tem com a Folha de Pagamento, além do valor bruto da Folha correspondente aos salários. São os chamados **Encargos Sociais:**

- **Contribuição de Previdência:** parte referente à empresa, que corresponde a 26,8% sobre o valor bruto da Folha.
- **Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS):** corresponde a 8% sobre o valor bruto da Folha, o qual será recolhido em banco, em nome dos empregados.

NOTAS:

- Os 26,8% devidos pela empresa sobre o total bruto da Folha de Pagamento para a Previdência Social têm o seguinte destino:
  - para a própria Previdência Social 20,0%
  - para o Seguro Acidente do Trabalho (SAT) 1,0%
  - para terceiros:

salário-educação	2,5%	
Incra	0,2%	
Senai/Senac/Senat etc.	1,0%	
Sesi/Sesc/Sest etc.	1,5%	
Sebrae	0,6%	5,8%
TOTAL		26,8%

- A porcentagem destinada ao **Seguro Acidente do Trabalho (SAT)** poderá ser de 1%, 2% ou 3%, conforme o risco de acidente do trabalho da atividade preponderante da empresa que pode ser considerado leve, médio ou grave.
- Os percentuais apresentados nesta Seção relativos às retenções sobre a Folha de Pagamento e à parte patronal, podem ser frequentemente alterados pela Previdência Social. Portanto, na vida prática, o contabilista deve ficar atento a possíveis mudanças na legislação federal para efetuar os cálculos corretamente.

Assim, baseados na Folha apresentada, temos:

- Contribuição de Previdência (parte da empresa) $\frac{26,8 \times 1.000}{100} = 268$
- FGTS $\frac{8 \times 1.000}{100} = 80$

Vamos, agora, proceder à apropriação da contribuição de Previdência (parte da empresa).

Lançamento no livro Diário:

(3.1) Encargos Sociais

a Contribuições de Previdência a Recolher

26,8% sobre Folha do mês, ref. à parte patronal *268*

Lançamentos nos Razonetes:

ENCARGOS SOCIAIS	
(3.1) 268	

CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA A RECOLHER	
	(2) 80
	(3.1) 268

OBSERVAÇÕES:

- Debitamos a conta Encargos Sociais, que é Conta de Despesa, a qual registra o valor do encargo (despesa).
- Creditamos a conta Contribuições de Previdência a Recolher (a mesma utilizada no registro das retenções dos empregados), pois a empresa tem obrigação de recolher a referida importância à Previdência Social.

Apropriação do FGTS:

Lançamento no livro Diário:

(3.2) Encargos Sociais

a FGTS a Recolher

8% sobre a Folha do mês *80*

Lançamentos nos Razonetes:

ENCARGOS SOCIAIS	
(3.1) 268	
(3.2) 80	

FGTS A RECOLHER	
	(3.2) 80

OBSERVAÇÕES:

- Debitamos a conta Encargos Sociais para registrar o valor dos encargos referentes ao FGTS (despesa).
- Creditamos a conta FGTS a Recolher para registrar a referida obrigação.

Com esse lançamento, encerramos os procedimentos necessários à apropriação da Folha de Pagamento, dentro do mês de sua competência.

Veja a posição dos Razonetes envolvidos após esses lançamentos:

SALÁRIOS			
(1)	1.000		

SALÁRIOS A PAGAR			
(2)	80	(1)	1.000
		(S)	920

CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA A RECOLHER			
		(2)	80
		(3.1)	268
		(S)	348

ENCARGOS SOCIAIS			
(3.1)	268		
(3.2)	80		
(S)	348		

FGTS A RECOLHER			
		(2)	80

b. No mês seguinte ao da apropriação:

No mês seguinte, a empresa efetuará os recolhimentos referentes às obrigações com a Folha de Pagamento, bem como o pagamento aos empregados.

O salário dos empregados, registrado na conta Salários a Pagar (R$ 920), será pago diretamente aos empregados.

A contribuição de Previdência, segundo legislação própria, será recolhida nesse mês[1], bem como o FGTS.

4. Pagamento aos empregados, em dinheiro:

(4) Salários a Pagar

a Caixa

Pagamento líquido aos empregados conf. Folha *920*

5. Recolhimento dos encargos:

(5) Diversos

a Caixa

Pagamento como segue:

[1] Os procedimentos referentes à forma e ao dia do recolhimento das contribuições para a Previdência Social e do FGTS estão sujeitos a oscilações legais.

Contribuições de Previdência a Recolher

Recolhidos conf. guia *348*

FGTS a Recolher

Recolhido conf. guia *80* *428*

Veja como ficaram as contas envolvidas em seus respectivos Razonetes, após esses procedimentos:

SALÁRIOS			
(1)	1.000		

SALÁRIOS A PAGAR			
(2)	80	(1)	1.000
(4)	920		
soma	1.000		

CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA A RECOLHER			
(5)	348	(2)	80
		(3.1)	268
		soma	348

ENCARGOS SOCIAIS			
(3.1)	268		
(3.2)	80		
soma	348		

FGTS A RECOLHER			
(5)	80	(3.2)	80

CAIXA			
		(4)	920
		(5)	428

Note que permaneceram abertas, com saldos, as contas que registraram despesas: Salários e Encargos Sociais (estas serão encerradas por ocasião da apuração do Resultado do Exercício) e a conta Caixa, apenas como indicação.

4.1.3 Principais ocorrências na Folha de Pagamento

Na Seção anterior, estudamos um exemplo bem simples de Folha de Pagamento, no qual apresentamos os rendimentos, as retenções normais e os encargos sociais também normais.

Agora, vamos apresentar os principais eventos que ocorrem na Folha de Pagamento das empresas comerciais. Começaremos evidenciando os rendimentos, depois as retenções ou descontos e finalmente o salário-família.

Rendimentos

Os rendimentos mensais de um empregado podem ser compostos de **salário fixo** acrescido de **comissões** e/ou **horas extras**. Os empregados têm direito, ainda, a receber, conforme a legislação, **férias** e **13º salário**.

Além desses rendimentos apresentados, existem outros como salário-maternidade (no caso de gestantes), afastamento por doença etc.

Descontos ou abatimentos

Nesta Seção, vamos apresentar os descontos mais comuns que incidem sobre a Folha de Pagamento.

Existem descontos que são procedidos antes de se determinar o valor bruto do salário do empregado. São as **faltas** e os **atrasos**.

Assim, os dias que o empregado faltar ao trabalho serão deduzidos de seu salário-base, para se conhecer o rendimento mensal.

Sobre o salário que o empregado tem a receber incide, obrigatoriamente, o desconto para a Previdência Social, que é variável em função do valor do salário a receber. Como vimos, a contribuição de Previdência é obrigatória a todos os trabalhadores regidos pela CLT.

Porém, existem outros descontos condicionais que são normais e que, também, ocorrem em função do salário, além de outros motivos. Veja os mais comuns:

- **Imposto de Renda:** é variável em função do valor do salário. A Secretaria da Receita Federal expede periodicamente uma tabela, classificando os rendimentos em classes para as quais são fixadas as respectivas taxas. Há um valor mínimo até o qual esse imposto não incide.
- **Contribuição para o sindicato da classe, também denominada contribuição associativa:** cada categoria de empregados possui seu sindicato próprio, ao qual o trabalhador deve se filiar (essa filiação não é obrigatória). Aquele que se filia autoriza a empresa a descontar de seus rendimentos uma taxa mensal, a qual será repassada ao respectivo sindicato. É importante salientar que os empregados estão sujeitos, ainda, às seguintes contribuições aos sindicatos: contribuição sindical, compulsória, corresponde a um dia de trabalho que é descontado do salário do trabalhador no mês de março de cada ano; contribuição assistencial ou taxa assistencial, normalmente prevista em documento coletivo de trabalho e acordada ou convencionada nas datas-base entre sindicatos da categoria profissional (empregados) e econômica (patronais/empregadores); e contribuição confederativa, que tem por finalidade o custeio do sistema confederativo da respectiva representação sindical.
- **Clube Social:** a empresa poderá manter interligado a ela um Clube Social (esporte, recreação etc). Sendo associado ao clube, o empregado poderá autorizar a empresa a descontar mensalmente dos seus rendimentos uma importância a título de Clube Social ou outro título semelhante.

Além desses, poderão surgir outros descontos: cooperativas, empréstimos, seguro de vida facultativo etc.

Adiantamentos

É comum as empresas concederem, uma vez por mês, a seus empregados, um adiantamento de salário. Normalmente, os empregados recebem seus salários no quinto dia útil de cada mês e o adiantamento por volta do dia 20. Sobre o adiantamento incide apenas o IR, sendo que os demais descontos serão retidos no momento da elaboração da Folha de Pagamento, no final do mês. Na própria Folha de Pagamento constará o valor do adiantamento como dedução dos salários dos empregados.

Veja, agora, um exemplo completo, no qual evidenciaremos o pagamento de adiantamentos aos empregados, com sua respectiva contabilização na data do fornecimento e sua repercussão na Folha de Pagamento, além de englobar todos os descontos citados. Para facilitar, ele será dividido em três etapas:

1ª Concessão do adiantamento de salário, em 20 de setembro.

2ª Elaboração da Folha de Pagamento e respectiva contabilização, em 30 de setembro.

3ª Liquidação da Folha de Pagamento, com pagamento aos empregados e recolhimento das obrigações, em 5 de outubro.

1ª etapa: dia 20 de setembro — adiantamento de salário

Suponhamos que uma determinada empresa comercial possua três empregados.

Em 20 de setembro, ela fornece adiantamento de salário, pagando, em dinheiro, a importância de R$ 6.000.

Contabilização:

Lançamento no livro Diário:

(1) Adiantamentos a Empregados

a Caixa

Adiantamentos conf. Folha 6.000

Lançamentos nos Razonetes:

ADIANTAMENTOS A EMPREGADOS	
(1) 6.000	

CAIXA	
	(1) 6.000

A conta Adiantamentos a Empregados representa direito para a empresa. É conta do Ativo Circulante, e a empresa terá direito de descontá-la no momento da elaboração da Folha de Pagamento.

2ª etapa: dia 30 de setembro — elaboração da Folha de Pagamento

Dados:

- Valor bruto da Folha (salário de contribuição) 15.000
- Retenções:

  Previdência Social 1.200
  Imposto de Renda.......... 1.000
  Contribuição Sindicato de Classe 90
  Clube Social.......... 60
  Adiantamentos 6.000

Contabilização:

Pela elaboração da Folha de Pagamento:

(2) Salários
a Salários a Pagar
Pela elaboração da F.P. do mês de setembro *15.000*

Pelas retenções do salário:

(3) Salários a Pagar
a Diversos:
Pelas retenções conf. Folha:
a Contribuições de Previdência a Recolher
8% conf. Folha.......... *1.200*
a Imposto de Renda Fonte a Recolher
Conf. Folha.......... *1.000*

a Contribuição Sindical Classe a Recolher
Valor a ser repassado ao Sindicato dos Empregados no Comércio, conf. Folha.......... *90*
a Clube Social a Pagar.
Conf. Folha.......... *60*
a Adiantamentos a Empregados
Conf. Folha.......... *6.000* *8.350*

OBSERVAÇÃO:

- As retenções que apresentamos referem-se a valores a serem descontados do salário bruto dos empregados. A empresa deverá pagar esses valores aos interessados (Previdência, Receita Federal, sindicato de classe ou outros).

Apropriação dos encargos sociais:

- Contribuição de Previdência, parte patronal (26,8%) 4.020
- FGTS (8%) 1.200

(4) Encargos Sociais
a Diversos
a Contribuições de Previdência a Recolher
26,8%.......... *4.020*
a FGTS a Recolher
8%.......... *1.200* *5.220*

3ª etapa: dia 5 de outubro — liquidação da Folha de Pagamento

Suponhamos que no mesmo dia a empresa tenha efetuado o pagamento do líquido aos empregados, bem como todos os recolhimentos correspondentes à Folha de setembro. O lançamento será:

(5) Diversos
a Caixa
Pela liquidação da Folha de Pagamento, como segue:
Salários a Pagar
Pagamento líquido aos empregados *6.650*

Contribuições de Previdência a Recolher
Conf. GRPS 5.220
Imposto sobre a Renda Fonte a Recolher
Conf. GRPS 1.000
Contribuição Sindical de Classe a Recolher
Conf. guia 90
Clube Social a Pagar
Conf. recibo 60
FGTS a Recolher
Conf. guia 1.200 14.220

4.1.4 Salário-família

O salário-família é um auxílio da Previdência Social aos trabalhadores de baixa renda que possuem filhos com até 14 anos de idade, ou inválidos.

Esse salário, pago por dependente, é fixado periodicamente pela Previdência Social.

Quem paga esse salário aos empregados é a empresa, que é reembolsada pela Previdência Social quando efetua os recolhimentos correspondentes à Folha de Pagamento.

Sobre o salário-família não incide nenhum desconto ou encargo.

Contabilmente, o valor do salário-família é incluído na conta Salários a Pagar e deduzido da conta Contribuições de Previdência a Recolher.

Exemplo:

Suponhamos uma empresa comercial com cinco empregados, cuja Folha de Pagamento do mês foi composta da seguinte maneira:

- Valor bruto da Folha 2.000
- Previdência empregados (8%) 160
- Salário-família (dois dependentes) 80
- Encargos sociais:
  - Previdência (26,8%) 536
  - FGTS (8%) 160

Contabilização:

1. Pela elaboração da Folha de Pagamento.

Apropriação do valor bruto da Folha:

(1) Salários
a Salários a Pagar
Pela elaboração da Folha de Pagamento ref. ao mês x 2.000

2. Retenções Previdência empregados:

(2) Salários a Pagar
a Contribuições de Previdência a Recolher
Retenção conf. Folha 160

Veja a posição das contas envolvidas nos Razonetes após esses dois lançamentos:

SALÁRIOS			
(1)	2.000		

SALÁRIOS A PAGAR			
(2)	160	(1)	2.000

CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA A RECOLHER			
		(2)	160

3. Registro do salário-família:

(3) Contribuições de Previdência a Recolher
a Salários a Pagar
Salário-família ref. a dois dependentes,
conf. Folha do mês x 80

Veja, agora, como ficaram as contas nos Razonetes:

SALÁRIOS			
(1)	2.000		

SALÁRIOS A PAGAR			
(2)	160	(1)	2.000
		(3)	80
		soma	2.080
		saldo	1.920

CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA A RECOLHER			
(3)	80	(3)	160
		saldo	80

Note que para registrar o salário-família, debitamos a conta Contribuições de Previdência a Recolher e creditamos a conta Salários a Pagar.

O crédito na conta Salários a Pagar acarreta aumento no valor líquido que os empregados terão para receber; por sua vez, o débito na conta Contribuições de Previdência a Recolher reduz a obrigação da empresa com a Previdência, refletindo, assim, a compensação para a empresa do pagamento do salário-família que ela fez diretamente aos empregados.

Os demais procedimentos são idênticos aos dois casos estudados anteriormente.

4.1.5 Encargos complementares

Provisão para férias

Todo empregado, após cada período de 12 meses de trabalho, terá direito a um mês de férias regulamentares, observando-se o limite de faltas estabelecido na CLT.

No mês em que estiver em férias, o empregado receberá o salário como se estivesse trabalhando.

Sendo assim, a cada mês trabalhado, ou fração superior a 14 dias, o empregado tem direito a 1/12 (um doze avos) de 30 dias de férias.

Quando um empregado recomeça a trabalhar, após gozar férias do período anterior (por exemplo, no mês de setembro), a partir daí ele faz jus a 1/12 de 30 dias por mês, até que se complete novo período. Porém, em 31 de dezembro, ao encerrar o Exercício Social da empresa, ele terá direito proporcionalmente a 4/12 de 30 dias de férias.

Segundo o princípio da competência, as férias transcorridas e ainda não gozadas devem ser provisionadas, de modo a se incluir o referido valor como Custo ou Despesa do exercício.

Mensalmente, ou pelo menos na data do Balanço de final de ano, as empresas devem constituir a Provisão para Férias. O valor dessa Provisão, quando mensal, deve corresponder a 1/12 da remuneração do respectivo mês, acrescida de 1/3 desse valor; quando anual, deve corresponder ao número de dias de férias a que o empregado já tiver direito, também acrescido de 1/3.

O cálculo para determinar o valor da Provisão para Férias é efetuado multiplicando-se o número de dias de férias a que o empregado tem direito por 1/30 de sua remuneração mensal na época do Balanço, acrescido de 1/3 do salário normal. O referido valor, pode, ainda, ser acrescido dos encargos sociais cujo ônus couber à empresa.

Exemplo:

Suponhamos que uma empresa comercial tenha apenas um empregado, o qual foi admitido no dia 2 de maio. Seu salário mensal é de R$ 9.000. Em 31 de dezembro, vamos efetuar o cálculo e a contabilização da referida provisão.

Fazendo o cálculo do número de dias de férias, temos:

$$1/12 \text{ de } 30 \text{ dias} = \frac{30}{12} = 2{,}5 \text{ dias por mês}$$

Contando de maio a dezembro, obtemos oito meses. Logo:

$$8 \text{ meses} \times 2{,}5 \text{ dias por mês} = 20 \text{ dias de férias}$$

O cálculo do valor das férias a serem provisionadas é dado por:

20 dias × 1/30 da remuneração mensal + 1/3

$$\text{Remuneração mensal} + 1/3 = \text{R\$ } 9.000 + \text{R\$ } 3.000 = \text{R\$ } 12.000$$

Fazendo o cálculo por dia, temos:

$$\frac{\text{R\$ } 12.000}{30} = \text{R\$ } 400 \text{ por dia}$$

Então:

$$20 \text{ dias} \times \text{R\$ } 400 = \text{R\$ } 8.000$$

Sobre o valor das férias a empresa tem os seguintes encargos:

- Contribuição Previdenciária $= \dfrac{26{,}8 \times \text{R\$ } 8.000}{100} = \text{R\$ } 2.144$
- FGTS = 8% × R$ 8.000 = R$ 640

NOTA:

- Na prática, o setor de Contabilidade recebe do setor de Pessoal os mapas com esses cálculos efetuados, constando os totais para provisionamento do valor das férias bem como dos encargos.
  Apresentamos um exemplo para que você tenha uma noção de como os cálculos são efetuados.

O registro contábil, em 31 de dezembro, poderá ser feito como segue:

Lançamento no livro Diário:

(1) Férias Provisionadas

a Provisão para Férias

Valor que se provisiona conf. relação *8.000*

(2) Encargos Sociais Provisionados sobre Férias

a Provisão para Encargos Sociais

Valor que se provisiona ref. à Contribuição Previdenciária e FGTS, conf. relação *2.864*

OBSERVAÇÕES:

- As contas debitadas nos lançamentos 1 e 2 **(Férias Provisionadas** e **Encargos Sociais sobre Férias Provisionadas)** são Contas de Resultado, que irão compor os Custos ou Despesas do exercício.
- As contas creditadas **(Provisão para Férias** e **Provisão para Encargos Sociais)** são Contas de Obrigação do Passivo Circulante. No exercício seguinte, as importâncias pagas a título de férias e os encargos sociais, para os quais foram constituídas as respectivas provisões, serão debitadas às Provisões, até o limite do valor provisionado. Caso o saldo das provisões seja insuficiente, a diferença será considerada Despesa ou encargo do período. Se, por acaso, houver saldo remanescente na data do Balanço seguinte, esse saldo será revertido para receita e, se for o caso, será constituída uma nova Provisão.

NOTA:

- Havendo interesse, a Provisão para Férias poderá ser calculada e contabilizada mensalmente à razão de 1/12 sobre o valor bruto da Folha de Pagamento acrescido de 1/3, considerando-se ainda os encargos correspondentes. Esse procedimento é comum entre empresas industriais que necessitam conhecer periodicamente o custo da produção.

Provisão para 13º salário

Tendo em vista que a cada mês trabalhado os empregados fazem jus a 1/12 da remuneração mensal a título de 13º salário, é correto que no final de cada mês as empresas provisionem esse valor acrescido dos respectivos encargos patronais com a previdência social e com o FGTS. Os cálculos e a contabilização da Provisão para o 13º salário são semelhantes ao cálculo e contabilização da Provisão para Férias.

O registro no livro Diário é feito pelo seguinte lançamento:

13º salário

a Provisão para 13º salário

1/12 referente a este mês, conf. Folha .... *R$*

OBSERVAÇÕES:

- A conta 13º salário é Custo ou Despesa do mês.
- A conta Provisão para 13º Salário acumulará durante o ano o valor do 13º salário a ser pago aos empregados e, ao final do exercício (em 31 de dezembro), terá saldo zero.

NOTAS:

- O décimo terceiro salário poderá ser pago aos empregados em duas parcelas: por ocasião das férias e no mês de dezembro.
- É facultada, ainda, às empresas, a constituição, em 31 de dezembro, de Provisões para Gratificações a Empregados e Provisões para Pagamento de Licença-prêmio. Os procedimentos contábeis para constituição dessas provisões e pagamento das respectivas despesas no exercício seguinte são semelhantes aos já estudados para a Provisão para Férias.

Atividades Teóricas 1

1. Responda:
   1.1 O que é Folha de Pagamento?
   1.2 Qual é o desconto que obrigatoriamente ocorrerá nos salários dos empregados regidos pela CLT?
   1.3 Além da Despesa com o salário, a empresa tem outros encargos sobre a Folha de Pagamento. Quais são?
   1.4 O salário-família pago aos empregados é Despesa da empresa?
   1.5 A contabilização das despesas e dos encargos com a Folha de Pagamento é feita em duas etapas. Quais são?
   1.6 Como é fixado o valor do salário-família?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   2.1 O lançamento contábil em que ocorre debito na conta Contribuições de Previdência a Recolher e crédito na conta Salários a Pagar, corresponde a registro do salário-família.
   2.2 O adiantamento de salário fornecido aos empregados representa direito da empresa.
   2.3 O salário-família é Despesa da empresa.

Atividades Práticas 1

Nas práticas a seguir, efetue os cálculos e a contabilização necessária à apropriação das despesas e encargos com a Folha de Pagamento no final de cada mês, bem como os recolhimentos e quitações do líquido aos empregados no mês seguinte:

PRÁTICA 1

- Valor bruto da Folha = R$ 10.000.
- Contribuição de Previdência retida dos empregados = 8%.
- Contribuição de Previdência, parte da empresa = 26,8%.
- FGTS = 8%.

PRÁTICA 2

- Valor bruto da Folha = R$ 30.000.
- Contribuição de Previdência retida dos empregados = 8%.
- Imposto de Renda Retido na Fonte = R$ 500.
- Salário-família = R$ 30.
- Contribuição Previdenciária retida da empresa = 26,8%.
- FGTS = 8%.

PRÁTICA 3

- Valor bruto da Folha = R$ 50.000.
- Adiantamentos efetuados no mês = R$ 20.000.
- Contribuição Previdenciária retida dos empregados = 8%.
- Clube Social descontado – empregados = R$ 500.
- Imposto de Renda Retido na Fonte = R$ 800.
- Salário-família = R$ 60.
- Contribuição Previdenciária retida da empresa = 26,8%.
- FGTS = 8%.

CAPÍTULO 5

OPERAÇÕES ENVOLVENDO ATIVO NÃO-CIRCULANTE

5.1 Introdução

Já estudamos, nos capítulos anteriores, que as contas patrimoniais utilizadas pela Contabilidade dividem-se em dois grandes grupos: contas do Ativo e contas do Passivo. As contas do Passivo são aquelas que representam a origem dos recursos que estão à disposição da empresa, enquanto as contas do Ativo são aquelas que representam a aplicação desses recursos na empresa.

Assim, os recursos decorrentes de capitais de terceiros e de capitais próprios, conforme mostra o Passivo, estão aplicados na empresa, em bens e em direitos, conforme mostra o Ativo.

Os recursos aplicados no Ativo (bens e direitos) devem ser agrupados segundo dispõe o §1º do artigo 178 da Lei n. 6.404/1976, em: Ativo Circulante e Ativo Não Circulante, sendo este último composto por Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Estudaremos, neste capítulo, as principais operações relacionadas com os grupos Investimentos, Imobilizado e Intangível.

5.2 Investimentos

5.2.1 Conceito

De acordo com o estabelecido no inciso III do artigo 179 da Lei n. 6.404/1976, classificam-se como **Investimentos** as contas representativas das participações permanentes em outras sociedades e dos direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante ou no Ativo Realizável a Longo Prazo, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

Veja a composição do grupo Investimentos no Elenco de Contas apresentado no Capítulo 2.

5.2.2 Participações permanentes em outras sociedades

Introdução

Quando uma empresa (investidora) adquire títulos representativos do capital de outra sociedade (investida), a conta a ser utilizada para a contabilização de tal aquisição dependerá do destino a ser dado ao investimento. Caso a aquisição tenha caráter meramente especulativo, deverá ser contabilizado o investimento em conta do Ativo Circulante ou do Ativo Realizável a Longo Prazo. Entretanto, quando a empresa deseja fazer do investimento um complemento de suas atividades econômicas (visando receber dividendos, bonificações ou por outros motivos de seu interesse), deverá contabilizá-lo em conta do subgrupo Investimentos do Ativo Não Circulante.

As participações permanentes em outras empresas correspondem a aplicações de recursos na compra de títulos representativos do capital de outras sociedades (ações ou quotas). Esses investimentos poderão ocorrer em sociedades controladas, em sociedades coligadas, em sociedades equiparadas às coligadas e em outras sociedades.

Participações em controladas, coligadas e em equiparadas às coligadas

Coligadas (§§ 1º, 4º e 5º do art. 243 da Lei n. 6.404/1976).

São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

É presumida influência significativa quando a investidora for titular de vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

EQUIPARADAS ÀS COLIGADAS (parágrafo único, artigo 2º, da Instrução CVM n. 247/1996)

Equiparam-se às coligadas:

a) As sociedades em que uma participa indiretamente com 10% (dez por cento) ou mais do capital votante da outra, sem controlá-la;

b) As sociedades em que uma participa diretamente com 10% (dez por cento) ou mais do capital votante da outra, sem controlá-la, independentemente do percentual da participação no capital total.

CONTROLADAS (§ 2º, artigo 243, da Lei n. 6.404/1976)

Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

A participação é direta quando a investidora é proprietária do total ou da maior parte do capital votante de sua investida. A participação é indireta quando a investidora (controladora) e uma ou mais de uma de suas controladas são proprietárias no conjunto da maioria do capital votante de uma terceira sociedade.

> **NOTA:**
> - É vedada a participação recíproca entre a companhia (investidora) e suas coligadas ou controladas (investidas).

Veja, agora, o que são controladas para a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (Art. 3º da Instrução CVM n. 247/1996).

Consideram-se controladas:

- sociedade na qual a investidora, diretamente ou indiretamente, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente:
  - preponderância nas deliberações sociais; e
  - o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores;
- filial, agência, sucursal, dependência ou escritório de representação no exterior, sempre que os respectivos Ativos e Passivos não estejam incluídos na Contabilidade da investidora, por força de normatização específica;
- sociedade na qual os direitos permanentes de sócio, citados no primeiro item, estejam sobre controle comum ou sejam exercidos mediante a existência de votos, independentemente de seu percentual de participação no capital votante.

Considera-se, ainda, controlada, a subsidiária integral, tendo a investidora como única acionista.

Outras participações

Suponhamos que a empresa industrial Ferreira S/A participe do aumento de capital promovido na Companhia São Luiz S/A, subscrevendo 10.000 ações, no valor nominal de $ 1,00 cada. Sabendo que o investimento corresponde a 2% do capital da investida, veja os procedimentos contábeis:

1. Pela subscrição das ações:

(1) Participações em Outras Empresas
a Subscrição de Ações
Nossa subscrição de 10.000 ações ordinárias nominativas, no valor de $1 cada, decorrente do aumento do capital da Companhia São Luiz *10.000*

2. Pela integralização:

(2) Subscrição de Ações
a Bancos conta Movimento
a Banco Urupês S/A
Nosso pagamento à Companhia São Luiz, referente à integralização de 10.000 ações, conf. n/ cheque n. 815.333 .... *10.000*

No exemplo apresentado, a empresa investidora adquiriu ações participando do processo de aumento de capital por subscrição efetuada na própria empresa investida. Entretanto, a empresa investidora poderá, também, adquirir ações de outras empresas mediante negociação por meio das bolsas de valores ou, ainda, no mercado de balcão.

É importante salientar, também, que as aquisições de títulos representativos do capital de controladas, coligadas e de equiparadas a coligadas poderão ocorrer com ágios ou com deságios, cujos valores, por orientação da CVM, devem ser contabilizados em contas próprias, segregados da conta que registra o custo de aquisição do investimento pelo valor patrimonial.

O ágio pode ser composto por duas partes:

a. por diferença de valor de mercado: corresponde à diferença paga a maior entre o valor contábil do investimento e seu valor de mercado;

b. por expectativa de rentabilidade futura: corresponde à diferença paga a maior, entre o valor de mercado e o valor da transação.

Exemplo:

Suponhamos que a companhia A tenha adquirido todas as ações representativas do capital da companhia B, tendo pago por elas, R$ 200.000. Considerando-se que o valor contábil do Patrimônio da companhia B seja de R$ 120.000, e o valor de mercado de R$ 150.000, veja como esse fato será contabilizado:

Diversos
a Bancos conta Movimento
a Banco Urupês S/A
Aquisição do total das ações da companhia B etc., como segue:
Participação na Companhia B
Valor contábil etc. *120.000*
Ágio por Diferença de Valor de Mercado
Conforme laudo etc. *30.000*
Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura
Valor pago pela clientela etc. *50.000* *200.000*

OBSERVAÇÕES:

- A conta Participações na Companhia B, representa o valor patrimonial das ações adquiridas e será classificada no grupo Investimentos.
- A conta Ágio por Diferença de Valor de Mercado, que representa a diferença entre o valor patrimonial e o valor de mercado das ações, será, também, classificada no grupo Investimentos.
- A conta Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura, que representa o fundo de comércio, ou seja, o valor pago pela clientela, pelo ponto comercial, será classificada no Intangível.
- Quando a aquisição ocorrer com deságio (valor da transação inferior ao valor patrimonial das ações), a conta representativa do deságio figurará no grupo Investimentos como redutora da conta que registra o valor patrimonial do investimento.

É importante salientar ainda que, ao contabilizar o ágio ou o deságio, a sociedade investidora deverá indicar seu fundamento econômico que poderá corresponder:

- valor de mercado de bens do Ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao valor registrado na Contabilidade;
- valor da rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

O ágio ou o deságio, conforme orientação da CVM, deverão ser amortizados, com reflexo nos resultados. A amortização do ágio é feita a débito da conta Resultado do Exercício e a crédito da conta que registra o respectivo ágio; a amortização do deságio é feita a débito da conta que registra o deságio e a crédito da conta Resultado do Exercício. Os critérios de amortização do ágio e do deságio variam de acordo com suas causas e origens, no entanto não devem ser computados na apuração do lucro real (art. 391 do RIR/1999).

5.2.3 Outros investimentos

Classificam-se como outros investimentos, conforme já dissemos, os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante ou no Ativo Realizável a Longo Prazo, desde que não se destinem à manutenção da atividade da empresa e não sejam efetuados em títulos representativos do capital de outras sociedades.

São investimentos dessa natureza aqueles efetuados em ouro, obras de arte, antiguidades, imóveis de renda etc.

5.2.4 Avaliação dos Investimentos

A Lei n. 6.404/1976, em seus artigos 183 e 248, estabelece dois métodos para avaliação dos investimentos classificáveis no Ativo Permanente: Método do Custo de Aquisição (MC) e Método da Equivalência Patrimonial (MEP).

Segundo estabelece o artigo 248 da mencionada Lei, deverão ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, os investimentos em:

- coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum. O controle comum pode ser exercido por uma mesma pessoa jurídica, por uma mesma pessoa física ou por um conjunto de pessoas físicas, independente do percentual de participação no capital.

Os demais investimentos que não se enquadrarem nos casos supra citados, serão avaliados pelo Método do Custo de Aquisição.

NOTA:

- A CVM por meio da Instrução Normativa n. 247/1996 estendeu a obrigatoriedade de avaliação pelo MEP para os investimentos em empresas equiparadas às coligadas. É importante salientar, no entanto, que até o mês de março de 2009, data de fechamento deste livro, a CVM ainda não tinha se manifestado sobre a permanência ou não dessa obrigatoriedade.

Método do Custo de Aquisição

O Método do Custo de Aquisição (MC), consiste em avaliar os investimentos atribuindo-lhes os mesmos valores que a empresa pagou por eles no momento em que foram adquiridos.

Veja o que dispõe os incisos III e IV do artigo 183 da Lei n. 6.404/1976:

> Art. 183. No balanço, os elementos do Ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> ...
>
> III – os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;
>
> IV – os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

Observe que o inciso III exclui do método do custo, os investimentos tratados nos artigos 248 a 250, os quais estão sujeitos ao Método da Equivalência Patrimonial.

É importante observar, também, que o inciso III refere-se a investimentos em títulos representativos do capital de outras sociedades enquanto que o inciso IV, refere-se a outros investimentos.

Observe, ainda, que nos dois incisos, consta a exigência da dedução de provisão: no inciso III, refere-se à Provisão para perdas prováveis na realização de seu valor desde que comprovada como permanente, e, no inciso IV, refere-se à Provisão para perdas prováveis na realização de seu valor ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado.

Finalmente, é importante salientar que a provisão citada no inciso III não poderá ser constituída se a perda não for permanente e também não puder ser comprovada.

Exemplo prático:

Suponhamos que a empresa A participe do capital da empresa B com investimento de $ 50.000, correspondente a 5% do capital de B.

Suponhamos, também, que a empresa B, tendo em vista a perda de mercado pelo lançamento de novos produtos por concorrentes, tem apresentado prejuízo nos últimos balanços, não havendo perspectivas de recuperação, pelo menos no próximo exercício.

Nesse caso, a empresa A poderá criar provisão, cujo percentual a ser aplicado sobre o valor do investimento pode ser igual ao percentual da redução do Patrimônio Líquido da empresa B no último exercício. Supondo que essa redução seja de 20%, a provisão será:

20% de 50.000 = 10.000

Lançamento no livro Diário:

(1) *Perdas na Realização de Investimentos*
a Provisão para Perdas na Realização de Investimentos
Provisão que se constitui à razão
de 20% sobre o investimento, tendo
em vista situação permanente de redução
do Patrimônio Líquido da investida.............................. *10.000*

OBSERVAÇÕES:

- A conta Perdas na Realização de Investimentos pertence ao grupo de Outras Despesas.
- A conta Provisão para Perdas na realização de investimentos é conta Patrimonial e aparecerá no Balanço Patrimonial como redutora da conta que registra o respectivo investimento.

Método da Equivalência Patrimonial

O Método da Equivalência Patrimonial (MEP) consiste na atualização do valor dos investimentos feitos em sociedades coligadas ou controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, com base na variação ocorrida no patrimônio líquido dessas sociedades investidas.

Conforme comentamos, o MEP também deve ser aplicado nos investimentos em equiparadas às coligadas por força de instrução da CVM.

A Lei n. 6.404/1976 disciplina esse assunto em seu artigo 248, com o intuito de fazer com que o valor do investimento se mantenha equivalente ao percentual de participação da investidora no valor do Patrimônio Líquido de sua investida, no final de cada exercício social.

Aparentemente, a aplicação do MEP consiste em uma tarefa relativamente simples. Veja o exemplo a seguir.

Exemplo prático:

Suponhamos que no Balanço Patrimonial da empresa A, levantado em 31/12/x1, conste no grupo Investimentos do Ativo Não Circulante um investimento no valor de R$ 240.000, no capital da companhia B.

Vamos assumir que a participação de A corresponda a 40% do capital de B, sua coligada.

Suponhamos, agora, que em 31/12/x2, a coligada B tenha apurado um lucro líquido de R$ 300.000, que teve a seguinte destinação: R$ 100.000 na constituição de reservas de lucros e R$ 200.000 na distribuição aos acionistas em forma de dividendos.

O Patrimônio Líquido de B, em 31/12/x2 ficou como segue:

Capital..	600.000
Reservas de Lucros	100.000
Total..	700.000

Portanto, ao apurar seus resultados em 31/12/x2, a investidora deverá atualizar o valor de seu investimento, em decorrência da variação ocorrida no Patrimônio Líquido de B, para que o valor do investimento de A continue equivalendo 40% do Patrimônio Líquido de B.

O cálculo para fins de atualização do investimento é simples: como a participação de A em B corresponde a 40% do capital de B, bastará, então, aplicar 40% sobre o Patrimônio Líquido de B existente em 31/12/x2.

Entretanto, ao efetuar esse cálculo, é preciso considerar que, no final de cada exercício social, as empresas, geralmente, apuram seus resultados e procedem sua destinação na constituição de reservas, na distribuição de dividendos, na compensação de prejuízos acumulados apurados em exercícios anteriores ou no aumento do capital social.

Em nosso exemplo, observe que o lucro apurado pela coligada B foi igual a R$ 300.000, porém, figura no Patrimônio Líquido somente R$ 100.000 (reservas de lucros) uma vez que R$ 200.000 foram distribuídos aos acionistas e figuram no Passivo Circulante, na conta Dividendos a Pagar.

Nesse caso, para fins de cálculo da equivalência patrimonial, o valor distribuído aos acionistas deve ser adicionado ao valor do Patrimônio Líquido. Veja os cálculos:

Patrimônio Líquido de B em 31/12/x2:

Capital	600.000
Reservas de Lucros	100.000
Dividendos distribuídos	200.000
Patrimônio Líquido ajustado	900.000

Cálculo da equivalência patrimonial:

40% de 900.000 = 360.000

Esse valor encontrado (R$ 360.000) corresponde ao valor atualizado do investimento de A em B, que deverá figurar no Balanço Patrimonial de A.

Para apurar o valor da variação, faremos:

Valor do investimento atualizado (40% do Patrimônio Líquido atual de B, ajustado)	360.000
(–) Valor original do investimento	(240.000)
(=) Valor da variação	120.000

Tendo em vista que, desse valor encontrado (R$ 120.000), R$ 80.000 já foi distribuído pela coligada B em forma de dividendos (40% de R$ 200.000), a parcela correspondente aos dividendos será contabilizada em conta representativa de direito da investidora junto a coligada, e a parcela referente ao aumento do Patrimônio Líquido da coligada será contabilizada a débito da conta que registra o respectivo investimento. Veja:

(1) Diversos
a Receitas de Participações Societárias
Atualização que se processa no valor do investimento, conforme variação apurada pelo MEP, como segue:
Dividendos a Receber
Ref. a parcela distribuída etc. 80.000
Participação na Coligada B
Conf. aplicação do MEP etc. .... 40.000 — 120.000

___________ ___________

OBSERVAÇÕES:

- Observe que a conta Participação na Coligada B, sendo debitada em R$ 40.000, fica com seu saldo devidamente atualizado e figurará no Balanço da investidora em 31/12/x2 pelo valor de R$ 280.000, que equivale a 40% do Patrimônio Líquido de B, nessa data.
- Observe que a parcela do lucro líquido pertencente à investidora (40% de R$ 200.000), ficou devidamente registrada a débito da conta Dividendos a Receber, do Ativo Circulante, representando direito da investidora com a investida.
- Observe, finalmente, que o valor da variação, R$ 120.000, representa receita para a investidora. Essa receita, classificada no grupo de Outras Receitas Operacionais, provocará aumento no resultado do exercício da investidora; entretanto, não integrará a base para o cálculo das provisões para o Imposto de Renda e para a Contribuição Social sobre o Lucro, uma vez que representa parte do lucro apurado por B, onde já sofreu essas tributações.

Suponhamos, agora, que, no exercício de x3, a coligada B tenha efetuado o pagamento dos dividendos a seus acionistas. Nesse momento, a investidora efetuará o seguinte registro contábil, referente à parcela que recebeu em dinheiro:

(2) Bancos conta Movimento
a Dividendos a Receber
Valor correspondente aos dividendos etc. 80.000

___________ ___________

Quando ocorrer redução no valor do Patrimônio Líquido da investida, em decorrência de prejuízos por ela apurado, o registro contábil da atualização do investimento será:

(3) Despesas em Participações Societárias
a Participação na Coligada B
Redução do valor do investimento que se processa, pela aplicação do MEP etc. .... $

___________ ___________

NOTA:

- Com o intuito de lhe permitir o conhecimento do mecanismo da aplicação do MEP, apresentamos um exemplo bem simples. Alertamos, no entanto, que antes de se calcular o valor da atualização do investimento, alguns ajustes extracontábeis serão necessários, principalmente no valor do Patrimônio Líquido das investidas, em decorrência das regras para aplicação do MEP, contidas tanto na Lei n. 6.404/1976, quanto na Instrução CVM n. 247/96. Esses procedimentos vão desde a seleção correta dos investimentos sujeitos à aplicação do MEP até exclusões de receitas contidas nos resultados decorrentes de lucros não realizados embutidos em contas do Ativo das investidas, assim entendidos aqueles decorrentes de transações realizadas entre a investidora e suas investidas, além de outros. Esses assuntos serão tratados com mais detalhes em nosso livro de Contabilidade Avançada.

Atividades Teóricas 1

1. Responda:
   - 1.1 Qual é o percentual a ser aplicado no valor do investimento para fins de atualização pelo MEP?
   - 1.2 O que significa ágio na aquisição de investimentos?
   - 1.3 O que significa deságio na aquisição de investimentos?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - 2.1 Os investimentos em títulos representativos do capital de outras sociedades poderão ser feitos mediante subscrição nas próprias investidas ou por aquisição no mercado de capitais.
   - 2.2 A participação é direta quando a investidora é proprietária do total ou de parte das ações representativas do capital de outra empresa.
   - 2.3 A participação é indireta quando coligadas e ou controladas da investidora, são proprietárias do total ou de parte do capital de outras empresas.
   - 2.4 Todos os imóveis de propriedade da empresa, enquanto não receberem destinações nas atividades operacionais, serão classificadas no subgrupo Investimentos.
   - 2.5 É permitida a participação recíproca entre investidora e investida.

   - 2.6 Para avaliação dos investimentos classificáveis no Ativo Permanente, existem três métodos: Equivalência Patrimonial; Custo de Aquisição e Custo ou Mercado, dos dois o maior.
   - 2.7 O método do custo consiste em avaliar os investimentos pelo custo de aquisição, diminuído de Provisão para Perdas, quando for o caso.
   - 2.8 O Método da Equivalência Patrimonial consiste na atualização do valor do investimento com base na variação ocorrida no Patrimônio Líquido da investidora.
   - 2.9 Estão sujeitos à avaliação pelo MEP, os investimentos em títulos representativos do capital de controladas.
   - 2.10 Estão sujeitos à avaliação pelo MEP, todos os investimentos em títulos representativos do capital de controladas de coligadas e de suas equiparadas.
3. Escolha a alternativa correta:
   - 3.1 Os investimentos em títulos representativos do capital de outras sociedades, efetuados em caráter permanente, poderão ocorrer em:
     - a) Sociedades controladas.
     - b) Sociedades coligadas.
     - c) Sociedades equiparadas às coligadas.
     - d) Todas alternativas estão corretas.
   - 3.2 A Companhia Malacacheta possui os seguintes investimentos de caráter permanente:
     - 10% do Capital social da Companhia Sete Voltas, em cuja sociedade a investidora exerce influência significativa;
     - 51% do Capital votante da Pouso Frio Adubos S/A;
     - 0,2% do Capital social de Cachoeira Dez S/A;
     - 8% do Capital votante da Companhia Ipiranga, sendo que a Pouso Frio Adubos S/A é proprietária de 20% do capital votante da companhia Ipiranga.

     Os investimentos supra, correspondem, respectivamente:
     - a) Coligada, equiparada a coligada, controlada e outras sociedades.
     - b) Coligada, controlada, outra sociedade e equiparada a coligada.
     - c) Outra sociedade, controlada, equiparada à coligada e coligada
     - d) Coligada, coligada, controlada e controlada.
   - 3.3 Classificam-se como Outros Investimentos:
     - a) Investimentos permanentes em ouro.
     - b) Imóveis de renda.
     - c) Obras de arte e antiguidades.
     - d) Todas estão corretas.

Atividades Práticas 1

PRÁTICA 1

Contabilize os seguintes fatos:

1. Em 01/02/x1, a empresa Rio das Flores S/A, subscreveu 5% do capital da Companhia Campinas S/A, no valor de R$ 20.000.
2. Em 01/03/x1, ocorreu a integralização por meio do cheque n. 001.777 contra o banco Urupês S/A.

PRÁTICA 2

Contabilize o seguinte fato:

1. Em 10/04/x2, a Comercial Mendes Ltda., comprou mil ações correspondendo a 20% do capital de Matarazo S/A, por R$ 5.500, cujo valor patrimonial das mil ações correspondem a R$ 5.000.

PRÁTICA 3

Criar provisão para perdas, correspondente a 35% do valor da participação na Comercial Felipe Gaspar S/A, tendo em vista previsão de redução do Patrimônio Líquido com base nas perdas regulares nos últimos cinco exercícios. O valor do investimento é de R$ 500.000.

PRÁTICA 4

Efetue os cálculos e a contabilização para atualização de um investimento, com base no MEP, observando:

- Valor do investimento na controlada A em 31/12/x5: R$ 210.000
- Percentual de participação na controlada A: 70%
- Patrimônio Líquido da controlada em 31/12/x6: R$ 500.000
- Considerar que em fevereiro de x6, a controlada A pagou, em dinheiro, para a investidora, dividendos no valor de R$ 140.000

5.3 Ativo Imobilizado

5.3.1 Conceito

Conforme estabelece o inciso IV do artigo 179 da Lei n. 6.404/1976, considera-se **Ativo Imobilizado** os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

O Ativo Imobilizado, portanto, é composto, exclusivamente, por contas representativas de bens corpóreos (materiais, tangíveis); as quais podem ser agrupadas como segue:

- **Operacional Corpóreo (Tangível):** composto por contas representativas de aplicações de recursos em bens materiais que estão em uso na empresa. Esses bens são necessários para que a empresa atinja seu fim (comercialização, produção ou prestação de serviços). Os mais comuns são os móveis e os utensílios, os computadores, os veículos etc.
- **Operacional Recursos Naturais:** composto por contas representativas de aplicações de recursos em bens materiais objetos de exploração por parte da empresa. Esses recursos podem ser minerais (jazidas de carvão, argila, ferro etc.) ou naturais (florestas).
- **Imobilizado Objeto de Arrendamento Mercantil:** composto por contas representativas de bens corpóreos arrendados pela empresa. São bens em uso na empresa, porém de propriedade de terceiros.
- **Imobilizado em Andamento:** composto por contas representativas de investimentos de recursos em bens que, por estarem incompletos e sem operar, ainda não geram riquezas para a empresa.

A partir do momento em que esses bens estão completos, concluídos ou prontos para operar, será necessário dar baixa na respectiva conta que registrou o bem em andamento transferindo seu valor para a conta apropriada, do Imobilizado Operacional.

É importante salientar ainda que os bens corpóreos classificados no Ativo Imobilizado, estão sujeitos a depreciação ou a exaustão. Dessa forma, logo após cada uma das contas classificadas no Imobilizado, poderá figurar uma conta redutora de depreciação ou de exaustão acumulada.

Veja a composição do Ativo Imobilizado no Elenco de Contas apresentado no Capítulo 2.

5.3.2 Incorporações de bens no Ativo Imobilizado

Aquisição de equipamentos e programas de informatização

Juntamente com o computador, a empresa adquire um conjunto de equipamentos necessários a sua operacionalização. Em linguagem de processamento de dados, esses instrumentos são classificados em dois grupos:

a. **hardware:** compreendendo todo o equipamento que é composto de computador, microcomputador, *winchester*, teclado, monitor de vídeo, impressora e outros, inclusive os programas que acompanham o respectivo equipamento, os quais são denominados de programas de base. Esses equipamentos devem ser contabilizados na conta Computadores e Periféricos, ou Equipamentos de Processamento de Dados, pertencente ao Imobilizado;

b. **software de aplicação:** corresponde aos programas adquiridos separadamente dos equipamentos ou desenvolvidos pela própria empresa.

A conta mais adequada para se registrar esses programas é Sistemas Aplicativos — Software, do Intangível.

> NOTA:
>
> - Nesse momento, merece destaque a disciplina contida no item 4 do Pronunciamento Técnico CPC n. 04/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:
>
> "4. Alguns Ativos Intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de uma licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um Ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como um Ativo Imobilizado ou como Ativo Intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como Ativo Imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como Ativo Intangível."

Exemplo:

Aquisição de equipamentos de informática:

A Empresa X Ltda. adquiriu da Importadora Nova Era S/A, conf. NF 1951, um equipamento microcomputador Desktop (de mesa), marca Itautec, no valor de R$ 2.500, com as seguintes configurações: CPU Pentium, MMX, 2.000 Mhz, 250 mb de memória RAM, Monitor SVGA color de 15", Gabinete modelo minitorre com fonte 300 W, Impressora DeskJet, Software operacional Windows XP etc.

Este equipamento deve ser registrado contabilmente no livro Diário, da seguinte forma:

Computadores e Periféricos
a Caixa
Nossa aquisição de Micro desktop e softwares básicos conf. configuração descrita à NF 1951 de Importadora Nova Era S/A. 2.500

5.4 Intangível

5.4.1 Conceito

> Conforme estabelece o inciso VI do artigo 179 da Lei n. 6.404/1976, considera-se **Intangível** os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

O Intangível, portanto, é composto, exclusivamente, por contas representativas de bens incorpóreos (imateriais), os quais, embora não possuam existência física, representam direitos de propriedade industrial ou comercial, legalmente conferidos a seus possuidores, como é o caso dos direitos autorais, das marcas e patentes, do fundo de comércio etc.

Veja a composição do Intangível no Elenco de Contas apresentado no Capítulo 2.

5.4.2 Incorporações de bens imateriais (Intangíveis)

Marcas e Patentes

Exemplo:

Suponhamos que determinada empresa de confecções tenha criado a marca "Atol" para identificar todos os produtos a serem fabricados por ela. Visando a garantir o uso exclusivo dessa marca, contratou os serviços da empresa Lacre Ltda., para providenciar o registro no Serviço Nacional de Propriedade Industrial (SNPI), tendo pagado a importância de R$ 5.000, conforme Nota Fiscal de Serviços n. 333. O pagamento foi efetuado por meio do cheque de sua emissão, n. 555.001, contra o Banco Urupês S/A.

O total da Nota Fiscal incluiu os serviços, no valor de R$ 2.000, e taxas de registro, no valor de $ 1.000.

Contabilização

Marcas e Patentes

a Bancos conta Movimento

a Banco Urupês S/A

Pelos gastos com o registro da marca "Atol", conf. NF n. 333 de Lacre Ltda, pago com nosso ch n. 555.001 .... *3.000*

5.5 Depreciação

5.5.1 Conceito

Depreciação é a diminuição parcelada de valor que sofrem os bens de uso da empresa, em decorrência do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência.

Contabilmente, depreciar consiste em considerar como Despesa ou Custo do período uma parte do valor gasto na compra dos bens de uso da empresa.

Os bens materiais, corpóreos ou tangíveis, classificados no Ativo Imobilizado, são necessários para que a empresa possa desenvolver suas atividades. São considerados bens de consumo durável porque não se desgastam no primeiro uso.

Quando a empresa adquire um bem de duração não superior a um ano, o valor gasto na compra desse bem não estará sujeito à depreciação, devendo ser contabilizado diretamente como despesa operacional. Entretanto, cada um dos bens de consumo durável que será utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades normais por vários anos será depreciado ao longo do tempo de vida útil estimado para esse bem, permitindo que o valor gasto em sua aquisição seja distribuído proporcionalmente visando a compor o custo ou o valor das despesas dos exercícios durante os quais esse bem foi utilizado.

A legislação tributária, constante do regulamento do Imposto de Renda (artigos 305 a 323 do RIR/99), disciplina esse assunto determinando as contas sujeitas à depreciação, fixando prazos, taxas, critérios etc.

Com o advento da Lei n. 11.638/2007, cujos efeitos entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008, as regras para fixação do prazo, bem como da taxa de depreciação que até então eram as definidas pelo fisco, conforme citamos no parágrafo anterior, mudaram. Agora, o que prevalece para se determinar as quotas de depreciação é o prazo de vida útil econômica do bem.

Segundo estabelece o § 3º do artigo 183 da Lei n. 6.404/1976, a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no Imobilizado, no Intangível, a fim de que sejam:

> I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor;
> II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

A depreciação, portanto, tem por objeto os bens materiais (tangíveis), integrantes do Ativo Imobilizado.

5.5.2 Causas que justificam a depreciação

- **desgaste pelo uso:** após entrar em operação, com o decorrer do tempo, os bens adquiridos para uso se desgastam, enfraquecendo a capacidade de produção. Por exemplo, um automóvel utilizado diariamente, no final de cinco anos, não terá o mesmo rendimento que tinha quando novo;
- **ação do tempo:** quando expostos aos rigores das variações atmosféricas (frio, calor, ventos, chuvas, sol, umidade, maresias), os bens de uso sofrem desgastes e também têm enfraquecida a capacidade de produção. Um automóvel, por exemplo, quando utilizado em região litorânea, em decorrência da maresia e das irregularidades das estradas, em pouco tempo apresenta ferrugens e desgaste de suas peças;
- **obsolescência:** em decorrência da evolução tecnológica, os bens tornam-se arcaicos, ultrapassados, antiquados e caem em desuso, para dar lugar aos novos inventos. As primeiras calculadoras manuais, por exemplo, lançadas no mercado eram grandes, de difícil manejo e transporte, além de apresentarem recursos limitados. Hoje, com os novos inventos, encontramos calculadoras mais eficientes e em tamanhos incomparavelmente menores.

5.5.3 Tempo de vida útil e taxa de depreciação

Tempo de vida útil de um bem é o período durante o qual é possível sua utilização econômica.

Esse tempo, portanto, é determinado em função do prazo em que o bem apresenta capacidade de produção.

Taxa de depreciação corresponde a um percentual fixado em função do prazo durante o qual se pode esperar por utilização econômica do bem, na produção de seus rendimentos.

Conforme já abordamos, a partir de 1º de janeiro de 2008, os critérios para se determinar os prazos de vida útil e respectivas taxas de depreciação mudaram: agora, o plano inicial de depreciação pode continuar sendo elaborado com base nos prazos e taxas que até então eram fixados pela legislação tributária, porém, periodicamente, as empresas devem fazer o "teste de recuperabilidade". O teste de recuperabilidade (impairment) consiste na comparação entre o valor contábil e o valor de venda, de provável recebimento, ou o valor de uso do bem. Esse teste tem por fim a revisão e o ajuste dos critérios para determinação da vida útil e do cálculo da depreciação e amortização. Veja o que dispõem o item 10 da Resolução CFC n. 1.157/2009:

> 10. Para os ativos destinados à venda ou realização direta em dinheiro, a recuperabilidade se dá pela comparação dos valores contábeis com os valores de venda ou de provável recebimento; já para os ativos destinados ao uso, para verificação da recuperabilidade considera-se o valor de venda ou o valor de uso, definido, este último, como o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, prevalecendo dos dois o maior para comparação com o valor contábil, como detalhado na NBC TG 01.

O teste de recuperabilidade deve ser efetuado para evitar a existência de qualquer ativo, num balanço patrimonial, por valor superior ao que ele é capaz de produzir de caixa líquido para a entidade, pela sua venda ou pela sua utilização. Constatada a perda de valor recuperável deve-se reconhecê-la imediatamente no resultado.

Os prazos usualmente admitidos e as respectivas taxas de depreciação dos bens de uso mais comuns são:

CONTAS	PRAZOS ADMITIDOS	TAXAS
Computadores e periféricos	5 anos	20% a.a.
Edifícios e benfeitorias	25 anos	4% a.a.
Ferramentas em geral	5 anos	20% a.a.
Motocicletas	4 anos	25% a.a.
Móveis e utensílios e instalações	10 anos	10% a.a.
Automóveis de passageiros	5 anos	20% a.a.
Automóveis para transporte de mercadorias	4 anos	25% a.a.

5.5.4 Métodos de depreciação

Existem vários métodos de depreciação que podem ser aplicados. Vejamos alguns deles:

Método linear

Consiste na aplicação de taxas constantes durante o tempo de vida útil estimado para o bem.

Por sua praticidade, esse método é o mais utilizado no Brasil, sendo também conhecido como método linear ou método das quotas constantes.

Exemplo:

Suponhamos que o tempo de vida útil de um determinado bem tenha sido estimado em dez anos. Nesse caso, a taxa anual de depreciação será de 10%. Veja a fórmula:

$$\frac{100\%}{\text{tempo de vida útil}} = \text{taxa de depreciação}$$

No exemplo apresentado, teremos:

$$\frac{100\%}{\text{tempo de vida útil}} = 10\% \text{ a.a.}$$

Método da soma dos algarismos dos anos

Consiste em estipular taxas variáveis, durante o tempo de vida útil do bem, adotando-se o seguinte critério: somam-se os algarismos que formam o tempo de vida útil do bem, obtendo-se, assim, o denominador da fração que determinará o valor da depreciação de cada período.

Exemplo:

Suponhamos que o tempo de vida útil de um bem tenha sido estimado em quatro anos.

Veja como será calculada a taxa de depreciação:

$$1 + 2 + 3 + 4 = 10$$

O número 10 encontrado, conforme dissemos, será o denominador da fração que determinará a taxa de depreciação de cada ano.

Nesse caso, é possível utilizar taxas crescentes ou taxas decrescentes.

Há bens que nos primeiros anos de sua existência apresentam alta produtividade, a qual vai diminuindo com o passar do tempo. Para esses bens, justifica-se a aplicação da taxa decrescente.

Taxas crescentes:

1º ano = 1/10
2º ano = 2/10
3º ano = 3/10
4º ano = 4/10

Taxas decrescentes:

1º ano = 4/10
2º ano = 3/10
3º ano = 2/10
4º ano = 1/10

Exemplo:

Suponhamos que um bem tenha sido adquirido por R$ 30.000 e instalado para produzir no dia 10 de janeiro de x1.

Calculando a taxa de depreciação do primeiro ano, considerando o método da soma dos algarismos pela taxa crescente, temos:

$$\frac{1}{10} \text{ de } 100\% = 10\%$$

Aproveitando o exemplo supra, calculamos a taxa do primeiro ano, considerando o método da soma dos algarismos dos anos, pela taxa decrescente:

$$\frac{4}{10} \text{ de } 100\% = 40\%$$

Método das horas de trabalho

Consiste em estipular a taxa de depreciação com base no número de horas trabalhadas em cada período.

O cálculo é feito da seguinte maneira: inicialmente, estima-se, em horas, o tempo de vida útil do bem; a taxa de depreciação de cada período será calculada proporcionalmente em decorrência do número de horas trabalhadas no respectivo período.

Método das unidades produzidas

Consiste em estipular a taxa de depreciação, com base no número de unidades produzidas pelo bem no período.

O cálculo é feito da seguinte maneira: inicialmente, estima-se a quantidade de unidades que o bem produzirá durante o tempo de sua vida útil; em seguida, a taxa de depreciação de cada período é calculada proporcionalmente em função da quantidade de unidades produzidas no respectivo período.

5.5.5 Cálculos da depreciação

A depreciação poderá ser calculada por quotas anuais e quotas mensais.

É anual quando calculada e contabilizada uma única vez ao ano. O valor da quota anual é obtido aplicando-se a taxa normal de depreciação sobre o valor do bem.

É mensal quando calculada e contabilizada mensalmente. O valor da quota mensal é obtido dividindo-se o valor da quota anual por 12.

A depreciação pode ser, ainda, normal ou acelerada, diferenciando-se tão-somente pela variação na taxa de depreciação aplicável, que poderá variar conforme o número de turnos de utilização do bem a ser depreciado. Cada turno corresponde a um período de oito horas.

Assim, para a depreciação acelerada será aplicado um dos seguintes coeficientes sobre a taxa normal utilizável:

- coeficiente 1,0 para um turno de oito horas de operação
- coeficiente 1,5 para dois turnos de oito horas de operação
- coeficiente 2,0 para três turnos de oito horas de operação

Exemplo:

Um bem, cuja taxa normal de depreciação é de 10% a.a., no ano de x1 operou durante dois turnos de oito horas cada, diariamente.

Nesse caso, sua taxa anual de depreciação será acelerada, obtida multiplicando-se a taxa normal pelo coeficiente 1,5. Assim:

$$10\% \text{ a.a.} \times 1{,}5 = 15\% \text{ a.a.}$$

Cálculo do valor da quota de depreciação

O cálculo do valor da quota de depreciação é muito simples. Basta aplicar a taxa sobre o valor do bem para encontrar a quota de depreciação do período. Assim, um bem adquirido por R$ 20.000, cujo tempo de vida útil estimado seja de dez anos com taxa anual de depreciação de 10%, terá como quota anual de depreciação 10% de R$ 20.000, que é igual a R$ 2.000.

5.5.6 Outras informações importantes sobre depreciação

- A depreciação inicia a partir do mês que o bem for instalado, isto é, a partir do mês que começar a operar.
- Ainda que o bem comece a operar no último dia do mês, para fins de depreciação, considera-se o mês integral.
- Quando a depreciação acumulada atingir 100% do valor do bem (custo de aquisição), e estando o referido bem ainda em uso na empresa, não haverá mais cálculo nem contabilização de depreciação desse bem, permanecendo, na Contabilidade, o bem pelo valor original e a conta depreciação acumulada por valor idêntico, até que o bem seja baixado.
- A baixa de bens do Ativo Permanente se dá por alienação (venda), doação, troca, perecimento, sinistro e furto. Veja a contabilização na Seção 5.9, neste capítulo.
- Não se depreciam:
  - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
  - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção de seus rendimentos ou destinados à revenda;
  - bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades;
  - bens para os quais seja registrada quota de exaustão;
  - bens cujo valor de aquisição seja inferior ao valor fixado pela Secretaria da Receita Federal para fins de incorporação no Ativo Imobilizado. Nesse caso, o valor gasto será contabilizado diretamente em conta de Despesa Operacional. Até o ano de 2008, a Secretaria da Receita Federal informava esse valor mínimo anualmente, procedimento que poderá ser modificado em decorrência das mudanças trazidas pela Lei n. 11.638/07;

  - bens cujo tempo de vida útil seja inferior a um ano. Nesse caso, também, o valor gasto será contabilizado diretamente em conta de Despesa Operacional.
- A legislação tributária prevê depreciação incentivada. Os critérios estão previstos no Regulamento do Imposto de Rendas.
- Em relação a bens usados, a disciplina está contida no art. 311 do RIR/1999: a taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:
  - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;
  - restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.

5.5.7 Exemplo prático

Depreciar a conta Veículos, sabendo-se que:

- Saldo constante do balanço do exercício anterior: R$ 20.000
- Taxa de depreciação anual: 20%

Solução:

a. aplicar a taxa anual de depreciação sobre o valor do bem a ser depreciado:

20% de R$ 20.000 = R$ 4.000

O valor encontrado corresponde à quota anual de depreciação em reais.

b. Contabilizar a depreciação do exercício:

(1) Depreciação
a Depreciação Acumulada
Depreciação anual sobre veículos referente ao presente exercício, conforme cálculos 4.000

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada (Depreciação) corresponde à Despesa ou Custo do período.
- A conta creditada (Depreciação Acumulada) é conta Patrimonial que figurará no Balanço Patrimonial, como redutora da conta veículos que serviu de base para seu cálculo.

5.6 Amortização

5.6.1 Conceito

Amortização é a diminuição de valor do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização tenha o prazo legal ou contratualmente limitado.

Contabilmente, a amortização é um processo semelhante à depreciação, porém aplicado aos bens imateriais.

Enquanto por meio da depreciação considera-se despesa ou custo do período uma parte do valor gasto na compra dos bens de uso da empresa, por meio da amortização considera-se despesa ou custo do período uma parte do capital aplicado em bens imateriais (intangíveis), integrantes do Intangível.

A legislação tributária, constante do Regulamento do Imposto de Renda (artigos 324 a 329 do RIR/1999), disciplina esse assunto determinando as contas sujeitas à amortização e fixando prazos, taxas, critérios etc.

Com o advento da Lei n. 11.638/2007, cujos efeitos entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008, as regras para fixação do prazo, bem como da taxa de amortização que até então eram as definidas pelo fisco, conforme citamos no parágrafo anterior, mudaram.

Segundo estabelece o § 3º do artigo 183 da Lei n. 6.404/1976, agora, as empresas deverão efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no Imobilizado e no Intangível, conforme já abordamos a Seção 5.5.1 deste capítulo.

A amortização, portanto, tem por objeto os bens imateriais (intangíveis).

5.6.2 Taxa anual de amortização

Conforme já mencionamos, os critérios para determinação das taxas e respectivas quotas de amortização, estão disciplinados no § 3º do artigo 183 da Lei n. 6.404/1976.

5.6.3 Quota de amortização

A quota de amortização será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do bem imaterial do Intangível, objeto de amortização.

A amortização, a exemplo do que ocorre com a depreciação, também poderá ser apropriada em quotas mensais, considerando-se sempre o mês integral quando se tratar de início ou término do período de amortização.

NOTA:

- Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito objeto da amortização.

5.6.4 Exemplo prático

Calcular e contabilizar a quota de amortização da conta Marcas e Patentes, pela taxa de 10%, sabendo-se que o saldo da referida conta é de R$ 20.000.

Solução:

a. Aplicar taxa anual de amortização sobre o valor do bem:

10% de R$ 20.000 = R$ 2.000

Obtivemos, assim, a quota anual de amortização em reais.

b. Contabilizar:

(1) Amortização
a Amortização Acumulada
Amortização anual sobre Marcas
e Patentes etc. *2.000*

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada (Amortização) corresponde à Despesa ou ao Custo do período.
- A conta creditada (Amortização Acumulada) é conta Patrimonial, a qual representará sempre o total acumulado das amortizações no decorrer do período determinado para amortização total do respectivo bem. No Balanço Patrimonial, essa conta figurará no Ativo Não Circulante, subgrupo Intangível, como redutora da conta Marcas e Patentes que serviu de base para seu cálculo.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- Quando o bem estiver totalmente amortizado, a conta utilizada para o registro do referido bem, deverá ser baixada. Nos registros contábeis da empresa, a conta que registrou o valor do bem terá o mesmo valor da conta que registrou a amortização acumulada. O procedimento contábil para baixa, constará de um lançamento no livro Diário, debitando-se a conta Amortização Acumulada e creditando-se a conta que registrou o custo do bem, ficando ambas com saldos zerados.

5.7 Exaustão

5.7.1 Conceito

Exaustão é a diminuição de valor dos recursos minerais ou florestais, resultante da sua exploração.

Esse assunto está disciplinado pela legislação tributária, por meio dos artigos 330 a 334 do RIR/1999.

5.7.2 Exaustão de recursos minerais

O montante da quota anual de exaustão de recursos minerais, em cada ano, será determinado de acordo com os princípios de depreciação, com base no custo de aquisição ou prospecção, de duas maneiras:

a. Em função do prazo de concessão:

A concessão consiste na habilitação obtida pela empresa junto ao governo, a fim de poder explorar o minério desejado.

O cálculo da quota de exaustão é feito sobre o valor dos gastos realizados para obter a concessão. Esses gastos vão desde a análise do solo, o levantamento aerofotogramétricos e a medição de jazidas até o pagamento de taxas e outros encargos.

Suponhamos que o prazo de concessão de determinada mina de carvão seja de oito anos. Nesse caso, a taxa de exaustão a ser calculada sobre os gastos efetuados pela obtenção do direito de exploração será:

$$\frac{100\%}{8 \text{ anos}} = 12{,}5\% \text{ a.a.}$$

b. Relação entre o volume de produção do período e a possança conhecida da mina:

Nesse caso, a taxa anual de exaustão será obtida mediante a relação entre o volume de minério extraído e a reserva potencial da mina (possança). Reserva é a capacidade estimada da jazida.

Suponhamos que a capacidade estimada de determinada jazida seja de 1.000 toneladas e que no período tenha ocorrido extração correspondente a 70 toneladas. A taxa de exaustão será obtida multiplicando a quantidade extraída por 100 e dividindo-a por possança estimada.

Assim teremos:

$$70 \times 100/1.000 = 7\% \text{ a.a.}$$

5.7.3 Exemplo prático

Valor contábil de uma jazida de carvão: R$ 200.000

Possança estimada da jazida: 1.000 toneladas

Quantidade de carvão extraído no período: 150 toneladas

Prazo de concessão: 20 anos

Vamos calcular e contabilizar a quota de exaustão para o período, pelas duas maneiras apresentadas.

Solução:

a. Com base no prazo de concessão

Cálculo da quota de exaustão:

Taxa:

$$\frac{100\%}{20} = 5\% \text{ a.a.}$$

Assim, basta aplicar 5% sobre R$ 200.000 para obter o valor da quota de exaustão do período.

b. Contabilização:

(1) Exaustão

a Exaustão Acumulada

Quota de exaustão calculada com base no prazo de concessão sobre jazida de carvão, referente a este ano *10.000*

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada (Exaustão) é conta de Despesa ou Custo do período.
- A conta creditada (Exaustão Acumulada) é conta Patrimonial e receberá, anualmente, o valor das quotas de exaustão até atingir 100% do valor contábil.

c. Com base na relação entre volume produzido e possança estimada:

Cálculo da taxa:

$$\frac{150 \times 100}{1.000} = 15\%$$

Quota de exaustão:

$$\frac{R\$\ 200.000 \times 15}{100} = R\$\ 30.000$$

d. Contabilização:

(1) Exaustão

a Exaustão Acumulada

Quota de exaustão calculada pela relação produção versus possança sobre jazida de carvão, referente a este ano. *30.000*

NOTAS:

- Não se aplica a exaustão para a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- A legislação tributária prevê a aplicação de exaustão mineral incentivada. Para aproveitar esse benefício fiscal, é sempre conveniente consultar as disciplinas contidas no regulamento do Imposto de Renda.

5.7.4 Exaustão de recursos florestais

A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte tem como base de cálculo o valor das florestas.

Para o cálculo do valor da quota de exaustão deverá ser observado o seguinte critério:

- será apurado, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do período de apuração compunham a floresta (relação: extração *versus* volume total da floresta);
- o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no Ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

5.8 Outras informações importantes

- Valor Contábil do elemento patrimonial (bem, direito, obrigação ou Patrimônio Líquido) ou de resultado (Despesa ou Receita) é o valor pelo qual o respectivo elemento está registrado na Contabilidade. O Valor Contábil das contas sujeitas à depreciação, amortização ou exaustão corresponde ao valor original deduzido dos encargos com depreciação, amortização ou exaustão acumuladas.
- Valor residual é a diferença entre o valor original do bem e o valor a ser depreciado. A segregação de parte do valor do custo de um bem para não ser depreciada, é comum nos casos em que o tempo de vida útil do bem é superior ao prazo em que ele será utilizado em determinada atividade, sendo, posteriormente, reaproveitado em outra atividade.

É preciso tomar muito cuidado em relação a essa expressão, que tem sido utilizada nos meios contábeis com dois sentidos:

a. para expressar o valor que não deverá ser depreciado, quando se tratar de bem de uso da empresa.

Exemplo:

Móveis e Utensílios:
Custo de aquisição: R$ 500
(–) Valor residual: R$ 50
= Valor a ser depreciado: R$ 450

b. como sinônimo de Valor Contábil, isto é, correspondendo ao Valor original do bem e deduzido das quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

- Para representar o Custo, Despesa ou encargo do período e a constituição da respectiva provisão com base nos bens materiais e imateriais constantes do Ativo Não Circulante, os termos corretos são:

  depreciação: para bens materiais;
  amortização: para bens imateriais;
  exaustão: para recursos minerais;
  depleção: para recursos florestais (nesta obra utilizamos, para os recursos florestais, o termo "exaustão", também usado para os recursos minerais, conforme consta no RIR/1999).

Atividades Teóricas 2

1. Responda:

1.1 No Ativo Não Circulante de uma empresa, encontra-se os seguintes bens:

- terrenos sem benfeitorias
- apartamentos desocupados, sem uso
- jazidas de pedras
- obras de artes e antiguidades

Da relação supra, quais bens estão sujeitos à depreciação?

1.2 Que procedimento deverá ser tomado quando a conta Amortização Acumulada atingir 100% do valor do bem?

2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:

2.1 Tempo de vida útil de um bem é o período durante o qual é possível sua utilização econômica.

2.2 O tempo de vida útil, bem como a taxa a ser aplicada para fins de depreciação são fixados periodicamente pela Receita Federal, embora as empresas possam utilizar critérios diferentes, desde que devidamente justificados.

2.3 O valor da quota mensal é obtido dividindo-se o valor da quota anual por 12.

2.4 A depreciação é acelerada quando o bem é utilizado em apenas um turno, porém nos finais de semana.

2.5 A depreciação acelerada varia conforme o número de turnos a que o bem opera, sendo que para dois turnos, aplica-se a taxa multiplicada pelo coeficiente 1,5.

2.6 O bem será depreciado a partir da data de sua aquisição.

2.7 O bem será depreciado a partir do mês em que entrar em uso.

2.8 A depreciação aplica-se aos bens imateriais.

2.9 A amortização aplica-se aos bens imateriais; a depreciação aos bens tangíveis; e a exaustão aos recursos naturais não renováveis.

2.10 A exaustão aplica-se inclusive na exploração de recursos minerais inesgotáveis, como, na extração de água mineral.

2.11 A taxa de exaustão dos recursos florestais pode ser apurada pela relação extração *versus* volume total da floresta.

2.12 Depreciação é a diminuição parcelada de valor que sofrem os bens de uso da empresa, em decorrência do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência.

2.13 Exaustão é a diminuição de valor do capital aplicado na aquisição de direitos ou de bens intangíveis.

2.14 Amortização é a diminuição de valor dos recursos minerais ou florestais, resultante de sua exploração.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 Móveis e utensílios, mina de carvão, Sistemas Aplicativos — Software, computadores, participações em coligadas, obras de arte, instalações, marcas e patentes.

Dos bens arrolados:

a) três estão sujeitos à depreciação e demais, à Amortização.

b) três estão sujeitos à depreciação, um, à exaustão e quatro não estão sujeitos aos fenômenos em questão.

c) oito estão sujeitos à depreciação.

d) três estão sujeitos à depreciação, um está sujeito à exaustão, dois estão sujeitos à amortização e dois não estão sujeitos aos fenômenos em questão.

3.2 Motocicletas, ferramentas em geral, computadores, imóveis, móveis e utensílios.

Os tempos de vida útil usualmente aceitos são respectivamente:

a) 25, 10, 20, 4 e 10 anos.
b) 5, 10, 5, 25 e 10 anos.
c) 5, 20, 20, 25 e 10 anos.
d) 4, 10, 5, 25 e 10 anos.

3.3 Quando um bem estiver totalmente depreciado:
a) permanecerá na Contabilidade por seu valor original, até que seja baixado.
b) deverá ser baixado em contrapartida da Depreciação Acumulada.
c) deverá ser retirado de uso, uma vez que não poderá mais ser depreciado.
d) se continuar a ser usado, deverá ser reavaliado e reiniciado o período de depreciação.

Atividades Práticas 2

PRÁTICA 1

Calcular e contabilizar, em 31 de dezembro de x1, as quotas de depreciação, pelo método linear, para os seguintes bens:

a) Computadores, cujo saldo em 31/12/x0 era de R$ 40.000.
b) Móveis e utensílios adquiridos em 20 de maio e colocados em operação no dia 31 de maio de x1, no valor de R$ 12.000.
c) Máquinas, cujo saldo do Balanço do exercício anterior era de R$ 20.000, considerando seu uso em dois turnos diários.

PRÁTICA 2

Calcular e contabilizar a quota de amortização, em 31 de dezembro de x3, das seguintes contas:

a) Sistemas Aplicativos — Software, pela taxa de 10%, sabendo que o saldo em 31/12/x2 era de R$ 15.000.
b) Fundo de Comércio, cujo saldo em 31/12/x2 era de R$ 60.000. Considerar que a conta Amortização Acumulada do referido bem tinha saldo de R$ 54.000.

PRÁTICA 3

- Valor contábil de uma jazida de pedra: R$ 60.000.
- Possança estimada da jazida: 20.000 toneladas.
- Extração de pedras, no período: 400 toneladas.
- Prazo de concessão: 10 anos.

Pede-se:

a) calcular e contabilizar a quota de exaustão com base no prazo de concessão;
b) calcular e contabilizar a quota de exaustão pela Relação volume produzido x possança estimada.

5.9 Ganhos ou perdas de capital

5.9.1 Conceito

Ganhos ou perdas de capital são os resultados obtidos em decorrência de baixas de bens ou direitos do Ativo Não Circulante.

Esse assunto está disciplinado no artigo 418 do RIR/1999.

Os ganhos ou perdas de capital, portanto, serão determinados no confronto entre o valor contábil do bem e o resultado obtido na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do Ativo Não Circulante.

Valor contábil, para efeito de determinação dos ganhos ou perdas de capital, compreende o saldo pelo qual o bem está registrado na escrituração comercial, e diminuído, se for o caso, dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumuladas.

A legislação tributária disciplina esse assunto por meio dos artigos 418 a 433 do RIR/99.

5.9.2 Exemplo prático

Venda, à vista, em janeiro do exercício atual, de um computador (constante do Ativo Imobilizado), por R$ 1.750, conforme Nota Fiscal n. 2.831.

Saldos constantes do balanço anterior:

Conta computadores: R$ 3.400

Conta depreciação acumulada de computadores: R$ 2.040

Solução:

a. Apurar valor contábil do bem:

$$3.400 - 2.040 = 1.360$$

b. Apurar ganho ou perda de capital:

Valor da alienação: R$ 1.750

(–) Valor contábil: (R$ 1.360)

Ganho: R$ 390

Obtivemos lucro na alienação, ou seja, ganho de capital, no valor de $ 390.

Contabilização:

Registro do valor da venda:

(1) Caixa
a Ganhos ou Perdas de Capital
Pela venda de um computador marca X etc, conforme Nossa NF n. 2.831 .... 1.750

Transferência da depreciação acumulada:

(2) Depreciação Acumulada
a Computadores
Valor que se transfere da primeira para a segunda das contas supra, tendo em vista alienação de um computador etc. 2.040

Baixa do valor contábil do bem:

(3) Ganhos ou Perdas de Capital
a Computadores
Baixa que se processa, tendo em vista a alienação de um computador etc. 1.360

Transferência do ganho de capital para a conta apropriada:

(4) Ganhos ou Perdas de Capital
a Ganhos na Baixa de bens do Ativo Imobilizado
Lucro apurado na venda de um computador etc. 390

Como você pôde observar, nesse caso, obtivemos lucro, pois vendemos por R$ 1.750 o bem cujo valor contábil era de R$ 1.360.

Entretanto, se o valor da venda fosse inferior ao valor contábil (por exemplo, R$ 1.200), teríamos prejuízo. Dessa forma, o quarto lançamento seria assim:

(4) Perdas na Baixa de bens do Ativo Imobilizado
a Ganhos ou Perdas de Capital
Prejuízo apurado etc. 160

Atividades Práticas 3

Venda de um microcomputador, marca Tecnol, a prazo, para a empresa Comercial Ferreira S/A, conforme Nossa Nota Fiscal n. 011, por R$ 3.000. A conta correspondente apresentava a seguinte posição na Contabilidade:

a) valor registrado na conta Computadores: R$ 5.000;

b) valor referente à Depreciação Acumulada: R$ 1.500.

CAPÍTULO 6

OPERAÇÕES FINANCEIRAS

6.1 Conceito

As **operações financeiras** são realizadas pelas empresas com o objetivo de gerar recursos financeiros (dinheiro).

Geralmente, as empresas comerciais realizam esse tipo de operação com os estabelecimentos bancários. As mais comuns são aplicações, empréstimos e operações com duplicatas.

Neste capítulo, você aprenderá a contabilizar algumas dessas operações.

6.2 Aplicações

O dinheiro que uma empresa tem em disponibilidade pode ser aplicado no mercado financeiro ou no mercado de capitais para que ela obtenha rendimentos.

As aplicações podem ser feitas a curto, médio e longo prazos. Assim, dependendo do tempo que a empresa puder dispor dos recursos financeiros, ela poderá aplicá-los em Títulos de Liquidez Imediata, em Certificado de Depósito Bancário (CDB), em Recibo de Depósito Bancário (RDB), em Letras de Câmbio, em ouro, na compra de ações de outras empresas etc.

A seguir, trataremos das aplicações a curto prazo.

6.2.1 Aplicações de liquidez imediata

Para evitar que o dinheiro permaneça parado em suas contas bancárias, sem a obtenção de rendimentos, as empresas podem efetuar aplicações a curto prazo nos próprios bancos, comprando títulos de liquidez imediata.

Essas aplicações correspondem, geralmente, a compras de títulos do governo, como letras, bônus etc. e têm liquidez imediata porque a empresa pode resgatar o valor aplicado mais os rendimentos no dia em que desejar. Os rendimentos correspondem à inflação ocorrida no período em que o dinheiro permaneceu aplicado, sendo geralmente baseada na variação dos títulos do governo.

Exemplo:

Em 2 de setembro, a empresa BR & Cia. Ltda. aplicou a importância de R$ 10.000, a curto prazo, no Banco Urupês S/A, em que mantém sua conta-corrente. No dia seguinte, resgatou a importância de R$ 10.200, R$ 10.000 correspondentes ao valor aplicado e R$ 200, aos rendimentos. O banco descontou a importância de R$ 40 referente ao Imposto de Renda.

Contabilização no dia da aplicação:

(1) Aplicações de Liquidez Imediata
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Pela aplicação a curto prazo, conf. extrato *10.000*

Contabilização no dia do resgate:

(2) Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
a Diversos
Pelo resgate de aplicação efetuada a curto prazo, como segue:
a Aplicações de Liquidez Imediata
Resgate do valor aplicado *10.000*
a Receitas Financeiras
Rendimentos creditados, conf. extrato *200* *10.200*

(3) IRRFonte a Recuperar
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Valor do Imposto de Renda retido na Fonte sobre aplicação a curto prazo, conf. extrato *40*

Veja, a seguir, a posição das contas envolvidas nos respectivos Razonetes:

BANCOS CONTA MOVIMENTO			
(S)	10.000	(1)	10.000
(2)	10.200	(3)	40
soma	20.200	soma	10.040
(S)	10.160		

APLICAÇÕES DE LIQUIDEZ IMEDIATA			
(1)	10.000	(2)	10.000

RECEITAS FINANCEIRAS			
		(2)	200

IRRF A RECUPERAR			
(3)	40		

OBSERVAÇÕES:

- A conta Bancos conta Movimento, do Ativo Circulante (Disponível), tinha, inicialmente, um saldo de R$ 10.000, cujo valor foi creditado no lançamento 1 pela aplicação efetuada. No lançamento 2, a conta foi debitada por R$ 10.200, correspondendo ao valor resgatado (valor aplicado, mais rendimentos). No lançamento 3, foi creditada por R$ 40, referentes ao Imposto de Renda retido pelo banco. O saldo final ficou igual a R$ 10.160, que corresponde ao saldo inicial de R$ 10.000 mais os rendimentos líquidos auferidos de R$ 160.
- A conta Aplicações de Liquidez Imediata, do Ativo Circulante (Disponível), foi debitada por R$ 10.000 no lançamento 1, tendo em vista a aplicação efetuada. Foi creditada no lançamento 2 por R$ 10.000 pelo resgate efetuado. Ficou com saldo igual a zero.
- A conta Receitas Financeiras, que representa receita operacional, foi creditada no lançamento 2 por R$ 200, pelo valor bruto da receita auferida. Seu saldo vai para apuração do Resultado do Exercício.
- A conta IRRF a Recuperar é do Ativo Circulante, pois representa direito da empresa, com a Receita Federal, podendo compensar esse valor quando for efetuar o pagamento do Imposto de Renda calculado sobre o lucro líquido no final do ano. Por esse motivo, essa conta foi debitada no lançamento 3 por R$ 40.

Atividade Prática 1

1. A empresa Lúcia Helena Decorações, em 8 de março, aplicou junto ao Banco Urupês S/A a importância de R$ 20.000, a curto prazo. Cinco dias depois, resgatou R$ 25.000, sendo que o banco descontou R$ 500 a título de Imposto de Renda. Efetue a contabilização no dia da aplicação e no dia do resgate.

6.2.2 Aplicações com rendimentos prefixados

Neste tipo de operação financeira, a empresa fica sabendo, no dia da aplicação, o valor de seus rendimentos, que correspondem à correção monetária prefixada mais juros.

Exemplo:

A Livraria Cosmos aplicou, junto ao Banco Urupês S/A, a importância de R$ 4.000 em CDB, com rendimentos prefixados no valor de R$ 1.800, que correspondem a R$ 1.710 de correção monetária e R$ 90 de juros.

Data da aplicação: 01/11/x1

Data do resgate: 30/01/x2

Contabilização na data da aplicação:

Aplicações Financeiras
a Diversos
Pela aplicação nesta data, em CDB, com rendimentos prefixados, pelo prazo de 90 dias:
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Valor aplicado nesta data, conf. aviso bancário 4.000
a Variações Monetárias Ativas a Vencer
Correção Monetária prefixada sobre aplicação supra 1.710
a Juros Ativos a Vencer
Juros sobre aplicação supra .... 90 — 5.800

OBSERVAÇÕES:

- A conta Aplicações Financeiras, do Ativo Circulante (Direito), foi debitada porque representa o direito da empresa referente ao valor aplicado, acrescido dos rendimentos prefixados.
- A conta Bancos conta Movimento, do Ativo Circulante (Disponível), foi creditada pela importância de R$ 4.000 referente ao valor aplicado.
- A conta Variações Monetárias Ativas a Vencer, do Passivo, Resultados de Exercícios Futuros, representa os rendimentos com a correção monetária prefixada.
- A conta Juros Ativos a Vencer, do Passivo, Resultados de Exercícios Futuros, representa os rendimentos com juros prefixados.

Tendo em vista o Princípio Contábil da Competência, devemos, mensalmente ou no último dia do ano, apropriar o valor da receita ganha no mês ou no período, debitando as contas que registraram as receitas antecipadas e creditando as contas de receitas respectivas.

Exemplo:

Apropriação das receitas em 31 de dezembro:

Para conhecermos os valores das receitas ganhas no período, é preciso, inicialmente, conhecer os valores das receitas ganhas diariamente.

Se a aplicação foi feita por 90 dias e a variação monetária foi prefixada em R$ 1.710, basta efetuar o seguinte cálculo:

$$\frac{\text{R\$ } 1.710}{90 \text{ dias}} = \text{R\$ } 19 \text{ por dia}$$

Nesse caso, a receita prefixada corresponde a R$ 19 por dia. Efetuando a aplicação em 1º de novembro, dessa data até 31 de dezembro, temos 60 dias (a contagem começa a partir do dia seguinte da aplicação).

Sendo assim, temos:

$$60 \text{ dias} \times \text{R\$ } 19 = \text{R\$ } 1.140$$

Para calcularmos o valor dos juros diários, agiremos da mesma forma. Veja:

$$\frac{\text{R\$ } 90}{90 \text{ dias}} = \text{R\$ } 1 \text{ por dia}$$

Logo:

$$60 \text{ dias} \times \text{R\$ } 1 = \text{R\$ } 60$$

Contabilização:

Variações Monetárias Ativas a Vencer
a Variações Monetárias Ativas
Pela apropriação da receita ganha no período, ref. à aplicação em CDB por 60 dias 1.140

Juros Ativos a Vencer
a Juros Ativos
Pela apropriação dos juros ganhos no período, ref. à aplicação em CDB por 60 dias 60

OBSERVAÇÕES:

- Debitando a conta Variações Monetárias Ativas a Vencer, ela ficou com saldo de R$ 570, que corresponde à receita do exercício seguinte (referência: 1º a 30 de janeiro).
- Creditando a conta Variações Monetárias Ativas, que é conta de Receita Operacional desse exercício, estamos apropriando a referida receita para fazer parte dos resultados desse ano[1].
- As mesmas observações supra valem para as contas Juros Ativos a Vencer e Juros Ativos, respectivamente.

Na data do resgate da aplicação, em 30 de janeiro do exercício seguinte, faremos:

Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
a Aplicações Financeiras
Resgate da aplicação efetuada em CDB com receita prefixada... 5.800

Variações Monetárias Ativas a Vencer
a Variações Monetárias Ativas
Apropriação da receita ganha no período de 1º a 30 de janeiro... 570

[1] Havendo obrigatoriedade ou interesse da empresa em apurar resultados mensais, este procedimento deverá ser efetuado no final de cada mês.

Juros Ativos a Vencer
a Juros Ativos
Apropriação da receita ganha no período de 1º a 30 de janeiro... 30

NOTA:

- Como a correção monetária foi prefixada, segundo a legislação do Imposto de Renda, em 31 de dezembro e no dia do resgate da aplicação, há necessidade de calcular o valor da correção com base na inflação real do período. Esse cálculo deve ser efetuado, pois se a correção monetária real do período for inferior à correção prefixada, o excesso deverá ser considerado Receita Financeira. Suponhamos que, em 31 de dezembro, a correção monetária realmente ocorrida no período referente à aplicação tenha sido de R$ 1.150. Nesse caso, o excesso de R$ 10 deverá ser transferido da conta Variação Monetária Ativa para a conta Juros Ativos, já que o referido valor deve ser considerado Receita Financeira.

Sobre as aplicações financeiras poderão incidir Imposto de Renda, Imposto sobre Operações Financeiras etc.

O Imposto de Renda, conforme a legislação em vigor da data da ocorrência do fato, poderá incidir na data da aplicação ou somente no vencimento. Se for devido antecipadamente, no dia da aplicação sua contabilização será:

IRRFonte a Recuperar
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Pela retenção do IRRF calculado sobre operação etc. .... R$

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada (IRRF a Recuperar ou a Compensar) é conta do Ativo Circulante que representa direito da empresa de compensar o valor sobre o Imposto de Renda devido sobre o lucro líquido no final do ano. O valor desse imposto também deverá ser rateado proporcionalmente ao prazo de vencimento da aplicação. Para calcular seu valor diário, deve-se adotar o mesmo critério utilizado para calcular o valor diário dos rendimentos prefixados. Assim, mensalmente ou no final do ano, para apropriar ou compensar o referido valor, debitamos a conta Provisão para Imposto de Renda e creditamos a conta IRRF a Recuperar.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- Se, porventura, o Imposto de Renda for devido somente no vencimento da aplicação, o registro contábil será feito nessa data, debitando-se a conta IRRF a Recuperar e creditando-se a conta Bancos conta Movimento.
- Tanto no primeiro como no segundo caso, o valor do Imposto de Renda retido na fonte será compensado pelo valor do Imposto de Renda devido pela empresa sobre o lucro líquido apurado no final do exercício.

Atividade Prática 2

1. A empresa Comercial Mil Coisas Ltda. aplicou junto ao Banco Urupês S/A a importância de R$ 100.000, em CDB, com rendimentos prefixados no valor de R$ 12.120, sendo R$ 12.000 correspondentes à correção monetária e R$ 120 correspondentes a juros.
   - Data da aplicação: 1º de dezembro de x1.
   - Data do resgate: 30 de janeiro de x2.
   - Imposto de Renda Retido no vencimento: R$ 1.500.

   Efetue os registros contábeis na data da aplicação, em 31 de dezembro de x1 e no vencimento.

6.2.3 Aplicações com correção monetária pós-fixada

Neste tipo de operação financeira, a empresa somente fica sabendo quanto ganhou com a aplicação no dia de seu resgate.

Exemplo:

A empresa Comercial Ceraldi Ltda. aplicou junto ao Banco Urupês S/A a importância de R$ 500.000, em RDB, com correção monetária pós-fixada.

Data da aplicação: 2 de outubro de x1.

Data do vencimento: 1º de março de x2.

Juros: 6% a.a.

Contabilização em 2 de outubro de x1 (data da aplicação):

(1) *Aplicações Financeiras*

a Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

Pela aplicação, nesta data, em RDB, conf.

aviso bancário *500.000*

NOTA:

- Como a correção monetária é pós-fixada, os juros também serão calculados sobre o valor corrigido. Logo, esses rendimentos não serão contabilizados na data da aplicação. Entretanto, tendo em vista o Princípio Contábil da Competência, o qual estabelece que as receitas ganhas no período devem ser consideradas dentro do respectivo período, mensalmente ou no último dia do ano, devemos apropriar as referidas receitas com correção e juros ganhos até essa data.

Suponhamos que a inflação oficial do período de 2 de outubro a 31 de dezembro tenha sido igual a 30%, para adequar os registros contábeis ao que estabelece o Princípio da Competência. Faremos:

Cálculo da correção monetária ganha no período:

$$\frac{500.000 \times 30}{100} = \text{R\$ } 150.000$$

Cálculo dos juros ganhos no período:

valor aplicado	=	R$ 500.000
(+) correção	=	R$ 150.000
valor corrigido	=	R$ 650.000

Sabendo-se que a taxa de juros é de 6% a.a., a taxa proporcional ao período de 2 de outubro a 31 de dezembro será:

$$\frac{6\% \times 3 \text{ meses}}{12 \text{ meses}} = 1{,}5\%$$

Logo:

1,5% de R$ 650.000 = R$ 9.750

NOTA:

- O cálculo dos juros poderá ser feito por meio da fórmula de Juros Simples ou de Juros Compostos. Por razão de simplificação, aplicamos a fórmula de Juros Simples. Na vida real, será necessário aplicar a fórmula conforme estabeleçam as regras em vigor para a respectiva aplicação. Lembramos, no entanto, que os procedimentos contábeis em relação às contas a serem debitadas e ou creditadas são os mesmos em qualquer das situações.

Contabilização dos rendimentos ganhos, em 31 de dezembro, referentes ao período de 2 de outubro a 31 de dezembro:

(2) Aplicações Financeiras

a Diversos

Apropriação dos rendimentos ganhos no período de 2/10 a 31/12:

a Variações Monetárias Ativas

Correção monetária ref. a 90 dias sobre aplicação em RDB *150.000*

a Juros Ativos

Juros de 0,5% a.m. sobre aplicação supra *9.750* *159.750*

OBSERVAÇÕES:

- Debitamos a conta Aplicações Financeiras, pois em 31 de dezembro o valor da aplicação já não é mais igual ao valor investido de R$ 500.000. Até essa data, já foram ganhos correção monetária e juros referentes a 90 dias. Assim, o valor da aplicação está devidamente atualizado.
- Creditamos a conta Variações Monetárias Ativas porque a correção monetária não é considerada Receita Financeira e sim Outras Receitas Operacionais. Essa conta influirá no Resultado do Exercício atual.
- Creditamos a conta Juros Ativos referente ao valor da aplicação devidamente corrigido. Os juros fazem parte do grupo das Receitas Financeiras. Essa conta também influirá no Resultado do Exercício do período[2].

[2] Havendo obrigatoriedade ou interesse da empresa em elaborar Balanços mensais, este procedimento deverá ser efetuado no final de cada mês.

Na data do resgate da aplicação, ou seja, em 1º de março do ano seguinte, faremos o cálculo para a correção do valor aplicado, utilizando os índices de correção em vigor no momento. A correção será feita, evidentemente, sobre o valor corrigido em 31 de dezembro. Assim, os cálculos e a contabilização da correção e dos juros serão semelhantes ao exemplo efetuado em 31 de dezembro.

Depois de devidamente corrigido e calculado o juro, o resgate será feito debitando-se a conta Bancos conta Movimento e creditando-se a conta Aplicações Financeiras. Se, porventura, houver sobre a aplicação a incidência de Imposto de Renda, Imposto sobre Operações Financeira (IOF) etc., bastará debitar as contas que representem tais retenções (IRRF a Compensar ou outras) e creditar a conta Bancos conta Movimento.

Atividade Prática 3

1. A empresa de ônibus Meteorito Ltda. aplicou junto ao Banco Urupês S/A, em 10 de junho, a importância de R$ 100.000, em CDB com rendimentos pós-fixados, pelo prazo de oito meses.

   Efetue os cálculos necessários e as devidas apropriações em 31 de dezembro e no dia do vencimento, sabendo que os juros são de 12% a.a.

   A correção monetária até 31 de dezembro foi de 60%, e de 31 de dezembro até o vencimento foi de 40%.

6.3 Empréstimos

Empréstimo é o ato de confiar a alguém, durante um tempo determinado, certa quantia em dinheiro, que será restituída posteriormente ao dono, com ou sem acréscimo de juros e correção monetária.

Quando necessitamos de um empréstimo, procuramos os bancos ou particulares que possam nos atender. Isso também ocorre com as empresas.

Existem vários tipos de empréstimos, diferindo um do outro quanto à forma e ao prazo de pagamento, quanto aos cálculos de correção monetária prefixada (calculada antecipadamente) ou pós-fixada (calculada na data do vencimento) etc.

Normalmente, os empréstimos são efetuados mediante a emissão de uma **Nota Promissória**. O **devedor**, emitente da Nota Promissória, cria para si uma obrigação de pagamento, comprometendo-se a devolver o capital emprestado acrescido de juros, correção monetária, taxas etc. O pagamento poderá ser efetuado de uma só vez, em data previamente estipulada, ou em parcelas mensais, as quais poderão conter somente o valor dos juros e da correção monetária, sendo que ao final dos pagamentos o valor do capital emprestado deverá ser liquidado.

As parcelas poderão, ainda, ser referentes a juros, correção, taxas e a parte do capital. O pagamento gradativo de um empréstimo é conhecido como **amortização da dívida**.

6.3.1 Empréstimos com correção monetária prefixada

A empresa Comercial J.T. Ltda. efetuou empréstimo no valor de R$ 6.000 junto ao Banco Urupês S/A em 25 de maio, para vencimento dia 23 de junho. O banco cobrou R$ 940 de correção monetária e R$ 60 de juros, liberando para a empresa a importância de R$ 5.000. No dia 23 de junho, a empresa liquidou sua dívida. Como garantia foi exigida a assinatura, por parte da empresa, de uma Nota Promissória no valor total da dívida.

Contabilização no dia do empréstimo:

(1) *Diversos*

a Bancos conta Empréstimo (ou Promissórias a Pagar)
Banco Urupês S/A
Empréstimo efetuado com emissão de NP, com vencimento para 23/06, a saber:
Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Líquido creditado 5.000
Variações Monetárias Passivas a Vencer
Correção cobrada antecipadamente 940
Juros Passivos a Vencer
Juros referentes ao empréstimo supra .... 60 — 6.000

Contabilização no dia do pagamento:

(2) *Bancos conta Empréstimos*
Banco Urupês S/A
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Pela liquidação do empréstimo efetuado por meio de NP, conf. aviso bancário 6.000

(3) *Variações Monetárias Passivas*
a Variações Monetárias Passivas a Vencer
Pela apropriação da correção monetária prefixada.......... 940

(4) *Juros Passivos*
a Juros Passivos a Vencer
Pela apropriação dos juros 60

Veja a posição das contas envolvidas nos respectivos Razonetes:

BANCOS CONTA MOVIMENTO			
(S)	8.000	(2)	6.000
(1)	5.000		

BANCOS CONTA EMPRÉSTIMOS			
(2)	6.000	(1)	6.000

VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS A VENCER			
(1)	940	(3)	940

VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS			
(3)	940		

JUROS PASSIVOS A VENCER			
(1)	60	(4)	60

JUROS PASSIVOS			
(4)	60		

OBSERVAÇÕES:

- A conta Bancos conta Movimento foi debitada no lançamento 1 por R$ 5.000, correspondentes ao líquido do empréstimo; foi creditada no lançamento 2 pelo pagamento do título no valor de R$ 6.000. O saldo inicial de R$ 8.000, constante no débito, é valor suposto que não tem relação com o evento atual.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- A conta Bancos conta Empréstimos é conta de Obrigação do Passivo Circulante e foi creditada no lançamento 1 por R$ 6.000, correspondendo ao valor da Nota Promissória, ou seja, pelo valor bruto do empréstimo; foi debitada no lançamento 2 por R$ 6.000, pela liquidação da obrigação, ficando com saldo igual a zero. Em substituição a essa conta, pode ser usada a conta Promissórias a Pagar ou outra semelhante.
- A conta Variações Monetárias Passivas a Vencer, do Ativo Circulante (Despesas do Exercício Seguinte), foi debitada no lançamento 1 por R$ 940, correspondendo à correção monetária prefixada sobre o empréstimo efetuado; foi creditada no lançamento 3 pela apropriação da referida despesa, na data de seu vencimento, ficando com saldo igual a zero.
- A conta Variações Monetárias Passivas é conta de Despesa e foi debitada no lançamento 3 pela apropriação da despesa incorrida com o empréstimo efetuado.
- A conta Juros Passivos a Vencer, do Ativo Circulante (Despesas do Exercício Seguinte), foi debitada no lançamento 1 por R$ 60, correspondendo aos juros prefixados sobre o empréstimo efetuado; foi creditada no lançamento 4 pela apropriação da referida despesa, na data de seu vencimento, ficando com saldo igual a zero.
- A conta Juros Passivos é conta de Despesa e foi debitada no lançamento 4 pela apropriação da despesa incorrida com o empréstimo efetuado.
- Se, porventura, o empréstimo com correção prefixada tivesse vencimento previsto no exercício (ano) seguinte, em 31 de dezembro, na data do Balanço, seria preciso fazer as apropriações das despesas proporcionais ao prazo decorrido da data do empréstimo até a data do Balanço, debitando-se as contas Variações Monetárias Passivas e Juros Passivos, creditando-se as contas Variações Monetárias Passivas a Vencer e Juros Passivos a Vencer, devido ao Princípio Contábil da Competência. Se o empréstimo fosse feito com vencimento para 90 dias, sendo pago em três parcelas mensais, faríamos em cada mês:
  - a baixa da obrigação referente ao mês (débito na conta Bancos conta Empréstimos e crédito na conta Bancos conta Movimento);
  - a apropriação das despesas referentes ao mês (débitos nas contas Variações Monetárias Passivas e Juros Passivos, créditos nas contas Variações Monetárias Passivas a Vencer e Juros Passivos a Vencer).
- Toda vez que a despesa é proporcional ao prazo, ela tem de ser rateada, pelo menos no último dia do ano, pelo prazo proporcional decorrido no referido ano, ou seja, da data do empréstimo até o último dia do ano. O mesmo procedimento deve ser observado para as receitas.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- As contas Variações Monetárias Passivas a Vencer e Juros Passivos a Vencer (ou a Apropriar), embora sejam do Ativo Circulante, deverão ser classificadas no Balanço como redutoras da conta principal Bancos conta Empréstimos (ou Promissórias a Pagar) do Passivo Circulante. O mesmo procedimento deve ser adotado para as contas Variações Monetárias Ativas a Vencer e Juros Ativos a Vencer (ou a Apropriar), que são contas do grupo Resultados de Exercícios Futuros, as quais deverão ser classificadas, no Balanço, como redutoras da conta principal, Aplicações Financeiras, do Ativo Circulante.

Atividade Prática 4

1. Hélio Mariotto & Cia. Ltda., em 10 de setembro, efetuou um empréstimo no valor de R$ 30.000, junto ao Banco Urupês S/A, para pagamento em 30 dias com correção monetária prefixada. O Banco cobrou R$ 40 de juros e R$ 3.960 de correção monetária prefixada, liberando a importância líquida de R$ 26.000. Em 11 de outubro, a empresa efetuou a liquidação da referida obrigação.

6.3.2 Empréstimo com reforma de título

A empresa Comercial Paineiras S/A efetuou, junto ao Banco Urupês S/A, uma operação de empréstimo mediante Nota Promissória para pagamento em 90 dias, com correção monetária prefixada, como segue:

- valor solicitado pela empresa: R$ 50.000
- correção monetária prefixada: R$ 20.000
- juros: R$ 3.500
- taxa: R$ 1.500
- valor do contrato: R$ 75.000

Suponhamos que, na época do vencimento do título, a empresa Comercial Paineiras S/A tenha apenas R$ 45.000, não dispondo de recursos financeiros suficientes para liquidá-lo. Assim, cinco dias antes do vencimento do título (NP n. 1), a empresa propõe ao banco a reforma do referido título. O banco exige a emissão de nova Nota Promissória (NP n. 2), no valor de R$ 40.000, incluindo R$ 8.500 de correção monetária,

R$ 500 de juros e R$ 1.000 de taxa para liberação da importância líquida de R$ 30.000 no dia do vencimento da Nota Promissória n. 1. Dessa forma, no dia do vencimento da Nota Promissória n. 1, a empresa entrega ao banco R$ 45.000 em dinheiro, juntamente com os R$ 30.000 liberados, referentes à Nota Promissória n. 2, quitando a Nota Promissória n. 1. O novo título (NP n. 2) será para 60 dias.

NOTA:

- Uma das peculiaridades desse tipo de empréstimo é a possibilidade de reformar o título na data de seu vencimento. A reforma consiste na substituição do título inicial por outro título de valor inferior. É como se o banco emprestasse novo dinheiro para a empresa complementar a importância que tem, a fim de liquidar o título inicial.

Veja como fica a contabilização dos respectivos eventos:

Contabilização na data do empréstimo:

(1) Diversos

a Promissórias a Pagar (ou Bancos conta Empréstimos)

Banco Urupês S/A

Nosso empréstimo efetuado nesta data, com correção prefixada, conf. NP n. 1, como segue:

Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

Valor líquido creditado em nossa conta corrente 50.000

Variações Monetárias Passivas a Vencer

Valor da correção prefixada 20.000

Juros Passivos a Vencer

Valor dos juros prefixados 3.500

Despesas Bancárias

Taxas cobradas 1.500   75.000

Contabilização no dia do vencimento da NP n. 1:

(2) Promissórias a Pagar

Banco Urupês S/A

a Diversos

Pela liquidação da NP n. 1 como segue:

a Caixa

Valor pago em dinheiro 45.000

a Promissórias a Pagar

Banco Urupês S/A

Pela emissão da NP n. 2 para 60 dias 30.000   75.000

Registro da despesa prefixada:

(3) Diversos

a Promissórias a Pagar

Banco Urupês S/A

Pelos juros, correção prefixada e taxa sobre NP n. 2, a saber:

Variações Monetárias Passivas a Vencer

Valor da correção prefixada 8.500

Juros Passivos a Vencer

Valor dos juros prefixados 500

Despesas Bancárias

Taxas cobradas 1.000   10.000

Apropriação das despesas prefixadas referentes à NP n. 1, vencida nesta data:

(4a) Variações Monetárias Passivas

a Variações Monetárias Passivas a Vencer

Pela apropriação da correção prefixada referente à NP n. 1, liquidada nesta data 20.000

(4b) Juros Passivos

a Juros Passivos a Vencer

Pela apropriação dos juros prefixados referentes à NP n. 1, liquidada nesta data 3.500

OBSERVAÇÕES:

- No lançamento 1, a conta Promissórias a Pagar, que representa obrigação, foi creditada pelo valor bruto do empréstimo; a conta Bancos conta Movimento, que representa direito, foi debitada pelo valor líquido do empréstimo; a conta Variações Monetárias Passivas a Vencer, que representa a despesa paga antecipadamente, foi debitada pelo valor da correção prefixada; a conta Juros Passivos a Vencer, que também representa despesa paga antecipadamente, foi debitada pelo valor dos juros prefixados; a conta Despesas Bancárias, que representa despesa paga na data de sua ocorrência, foi debitada pelo valor das taxas cobradas.
- No lançamento 2, a conta Promissórias a Pagar, que representa obrigação, foi debitada por R$ 75.000 pela liquidação do referido título. Já que a liquidação da Nota Promissória n. 1 foi feita parte em dinheiro e parte pela reforma do título, isso significa que não pagamos totalmente o título, apenas substituímos parte da dívida criando nova obrigação para pagar em 60 dias, por meio da Nota Promissória n. 2. Assim, a conta Caixa foi creditada por R$ 45.000 e a conta Promissórias a Pagar, referente à Nota Promissória n. 2, foi creditada por R$ 30.000.
- No lançamento 3, registramos as despesas referentes à NP n. 2, a débito das contas: Variações Monetárias Passivas a Vencer, Juros Passivos a Vencer (referentes às despesas prefixadas) e Despesas Bancárias (referentes à despesa normal). Creditamos a conta Promissórias a Pagar por R$ 10.000, já que no lançamento 2 creditamos essa conta apenas pelo valor líquido de R$ 30.000.
- Nos lançamentos 4a e 4b apropriamos as despesas com juros, correção e taxa referentes à Nota Promissória n. 1, vencida nessa data.

Atividade Prática 5

1. A empresa Comercial Vera Lúcia Pereira Ribeiro S/A efetuou, junto ao Banco Urupês S/A, uma operação de empréstimo, mediante Nota Promissória, para pagamento em 90 dias, do capital mais juros e correção prefixada.
   - Valor solicitado .... R$ 100.000
   - Valor da correção monetária prefixada .... R$ 30.000
   - Valor dos juros prefixados .... R$ 6.000
   - Valor das taxas cobradas .... R$ 4.000
   - Valor líquido recebido .... R$ 60.000

Efetue os registros contábeis, sabendo que, no vencimento, a empresa reformou 20% da dívida, pagando o restante em dinheiro. O novo título, no valor de R$ 25.000, incluiu:

- Correção monetária prefixada .... R$ 3.000
- Juros prefixados .... R$ 1.500
- Taxas cobradas .... R$ 500
- Valor líquido recebido .... R$ 20.000

6.3.3 Empréstimo com correção monetária pós-fixada

A empresa Miranda & Cia. Ltda. efetuou empréstimo junto ao Banco Urupês S/A no valor de R$ 50.000 em 1º de setembro, para pagamento no dia 10 de novembro, com correção monetária pós-fixada mais juros de 12% a.a., também calculados no vencimento sobre o valor do empréstimo, atualizado pela taxa do dia.

Contabilização na data do empréstimo:

(1) Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
a Bancos conta Empréstimos (ou Promissórias a Pagar)
Banco Urupês S/A
Empréstimo efetuado com correção monetária
e juros pós-fixados, conf. contrato e aviso desta data 50.000

Contabilização na data do vencimento:

Em 10 de novembro, data do vencimento do empréstimo, o banco cobrou R$ 10.000 referentes à correção monetária do período mais R$ 800 de juros. Assim, a empresa liquida a dívida no valor de R$ 60.800.

(2) Diversos
a Bancos conta Empréstimos
Banco Urupês S/A
Pela atualização do valor do empréstimo como segue:
Variações Monetárias Passivas
Correção monetária do período 10.000
Juros Passivos
Juros cobrados à taxa de 12% a.a. sobre o
valor atualizado 800 10.800

(3) Bancos conta Empréstimos
Banco Urupês S/A
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Pela liquidação da dívida, conf. aviso 60.800

Veja a posição das contas envolvidas nos respectivos Razonetes:

BANCOS CONTA MOVIMENTO			
(S)	15.000	(3)	60.800
(1)	50.000		

BANCOS CONTA EMPRÉSTIMOS			
(3)	60.800	(1)	50.000
		(2)	10.800
			60.800

VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS			
(2)	10.000		

JUROS PASSIVOS			
(2)	800		

OBSERVAÇÕES:

- A conta Bancos conta Movimento, do Ativo Circulante (Disponível), foi debitada no lançamento 1 por R$ 50.000, tendo em vista o valor do empréstimo liberado; foi creditada no lançamento 3 por R$ 60.800, tendo em vista a liquidação da obrigação devidamente corrigida (correção monetária do período mais juros).
- A conta Bancos conta Empréstimos é conta do Passivo Circulante que representa a obrigação. Essa conta foi creditada no lançamento 1 por R$ 50.000, que correspondem ao valor emprestado pelo banco; foi creditada no lançamento 2 por R$ 10.800 pela correção monetária mais juros; e foi debitada no lançamento 3 por R$ 60.800, pela liquidação da obrigação, ficando com saldo igual a zero.
- A conta Variações Monetárias Passivas é conta de Despesa do grupo Outras Despesas Operacionais, utilizada para registrar o valor da correção monetária pós-fixada. Por esse motivo, foi debitada no lançamento 2 pelo valor de R$ 10.000.
- A conta Juros Passivos é conta de Despesa Financeira que foi utilizada para registrar o valor dos juros cobrados pelo banco, sendo debitada por R$ 800 no lançamento 2.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- Quando o empréstimo for efetuado com correção monetária prefixada, os valores dos juros e da correção cobrados antecipadamente devem ser registrados em Contas do Ativo Circulante (Despesas do Exercício Seguinte), como Juros Passivos a Vencer e Variações Monetárias Passivas a Vencer e, no dia do vencimento ou mensalmente, os valores das despesas antecipadas devem ser apropriados para as contas Juros Passivos do grupo das Despesas Financeiras e Variações Monetárias Passivas do grupo das Outras Despesas Operacionais.
- Além dos juros e da correção monetária, conforme o tipo de empréstimo, a empresa poderá ter outras despesas, como taxas, comissões, IOF etc. Para contabilizá-las, basta debitar a conta que registre a respectiva despesa e creditar a conta Bancos conta Movimento ou Bancos conta Empréstimos.

Atividade Prática 6

1. Roberto Hidalgo & Cia. Ltda., em 5 de julho, efetuou empréstimo junto ao Banco Urupês S/A no valor de R$ 40.000 para pagamento em 30 dias com correção monetária pós-fixada e juros de 12% a.a. No vencimento, a empresa liquidou o título tendo pagado R$ 8.000 de correção mais R$ 480 de juros.

6.4 Operações com duplicatas

As empresas comerciais, frequentemente, vendem mercadorias a prazo. Quando as vendas são efetuadas mediante a emissão e aceite de Duplicatas, elas poderão ser negociadas pelas empresas.

Com esses títulos, as empresas efetuam transações junto aos bancos, sendo os mais comuns a cobrança simples de Duplicatas, os descontos de Duplicatas e os empréstimos mediante caução de Duplicatas.

6.4.1 Cobrança simples de Duplicatas

A **cobrança simples** consiste na remessa de títulos aos bancos, os quais prestam serviços à empresa, cobrando-os dos respectivos devedores.

Para efetuarem as cobranças de suas Duplicatas, as empresas poderão utilizar os serviços de outras empresas especializadas em cobrança ou, até mesmo, de cobradores particulares.

Nesse tipo de operação, a empresa transfere a posse dos títulos ao banco, porém a propriedade continua sendo da empresa.

Para remeter os títulos ao banco, a empresa os relaciona por meio de um **borderô**, ao qual anexa os respectivos títulos.

A operação de cobrança se resume nas seguintes fases:

- **Pela remessa dos títulos ao banco:**
  - Registro da operação, por meio das Contas de Compensação.
  - Registro das despesas cobradas pelo banco com a cobrança dos títulos.
- **Pelo recebimento das importâncias referentes aos títulos** quando o banco comunica que os títulos foram quitados:
  - Baixa da responsabilidade por meio do lançamento de compensação.
  - Baixa dos direitos, por meio do débito da conta Bancos conta Movimento pelo recebimento das importâncias referentes aos títulos e crédito da conta Duplicatas a Receber para baixa dos respectivos direitos.

Cobrança simples de Duplicatas com quitação normal

Nossa remessa de Duplicatas ao Banco Urupês S/A para cobrança simples, conforme borderô, totaliza R$ 1.000. O banco cobrou R$ 50 de comissões e taxas.

Contabilização:

Pela remessa dos títulos ao banco:

Lançamento de compensação:

Títulos em Cobrança

a Endossos para Cobrança

Nossa remessa de Duplicatas ao Banco

Urupês S/A para cobrança simples, conf. borderô................ 1.000

Registro da despesa:

Despesas Bancárias

a Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

Conf. aviso, sobre cobrança de título.......................... 50

Após os vencimentos dos títulos, quando o banco comunicar que eles foram quitados:

Baixa nas Contas de Compensação:

Endossos para Cobrança

a Títulos em Cobrança

Baixa pela liquidação dos títulos, conf.

aviso desta data.. 1.000

Pelo recebimento das Duplicatas:

Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

a Duplicatas a Receber

Pelo recebimento das Duplicatas no

conf. aviso bancário desta data.................................... 1.000

Nesse exemplo, tudo ocorreu normalmente, isto é, todas as Duplicatas foram quitadas no banco. Entretanto, poderão ocorrer outras situações, como veremos a seguir:

Cobrança simples de Duplicatas com quitação na empresa

O cliente José Costa pagou na empresa a Duplicata n. 721, a qual se encontrava em cobrança no banco.

Contabilização:

Pelo recebimento da importância referente ao título:

Caixa

a Duplicatas a Receber

Recebida Duplicata n. 721 de José

Costa, mediante recibo desta data, a qual se

encontra em cobrança junto ao Banco Urupês S/A............. 100

A empresa comunica ao banco e solicita a devolução do respectivo título, procedendo à baixa correspondente:

Endossos para Cobrança
a Títulos em Cobrança
Baixa pelo recebimento da Dupl. conf. solicitação por carta de etc. *100*

Cobrança simples de Duplicatas sem quitação na data do vencimento

Após o vencimento das Duplicatas, o banco devolve cinco, no valor total de R$ 400, as quais não foram quitadas no vencimento.

Nesse caso, o único procedimento contábil será dar baixa nas Contas de Compensação por meio do seguinte lançamento:

Endossos para Cobrança
a Títulos em Cobrança
Baixa *400*

6.4.2 Desconto de Duplicatas

O **desconto de Duplicatas** consiste na transferência dos títulos ao banco, mediante endosso ao portador.

De posse das Duplicatas com vencimentos futuros, a empresa poderá descontá-las em um banco.

No desconto, a empresa transfere ao banco o direto de recebimento dos títulos. O valor do desconto é determinado em função do número de dias que faltam para que os títulos sejam liquidados.

Nesse tipo de transação, a empresa endossante é responsável, coobrigada pela liquidação de tais títulos descontados. A responsabilidade só desaparece após o pagamento efetuado pelo devedor.

A operação é semelhante à cobrança simples, no que diz respeito à remessa dos títulos ao banco.

A empresa endossante desconta títulos e recebe do banco o valor nominal (constante dos títulos), suportando os juros correspondentes ao prazo que falta decorrer para o vencimento dos títulos negociados.

Nessa operação, a empresa transfere a posse e a propriedade dos títulos ao banco.

Desconto de Duplicatas com quitação normal

Uma empresa desconta, no Banco Urupês S/A, dez Duplicatas de sua emissão, conforme relação (borderô), no valor nominal total de R$ 1.000. O banco cobra juros no valor de R$ 150, comissões e taxas no valor de R$ 30.

Nesse caso, teremos:

Valor nominal dos títulos	1.000
Valor suportado pela empresa para descontos (juros, comissões, taxas)	180
Líquido a receber	820

Contabilização:

Pela remessa dos títulos e respectiva operação de desconto:

(1) Diversos
a Duplicatas Descontadas
Nosso desconto de Duplicatas conf. borderô desta data:

Bancos conta Movimento		
Banco Urupês S/A		
Líquido creditado	*820*	
Juros Passivos a Vencer		
Juros cobrados, proporcionais ao prazo de vencimento dos títulos	*150*	
Despesas Bancárias		
Comissões e taxas	*30*	*1.000*

OBSERVAÇÕES:

- Debitamos a conta Bancos conta Movimento (do Ativo Circulante) por R$ 820 para registrar o valor líquido da operação.
- Debitamos a conta Juros Passivos a Vencer (do Ativo Circulante) por R$ 150 referentes ao valor dos juros cobrados antecipadamente.
- Debitamos a conta Despesas Bancárias (do grupo das Despesas Financeiras) por R$ 30 referentes ao valor das comissões e taxas cobradas sobre as Duplicatas Descontadas.

CONTINUA

Pelo recebimento da Duplicata n. X,
como segue:
a Duplicatas a Receber
Valor da Duplicata *100*
a Juros Ativos
10% sobre Duplicata supra *10*   *110*

6.4.3 Empréstimo mediante caução de Duplicatas

Caução é uma operação de empréstimo que a empresa efetua junto a um banco, na qual ele exige que a beneficiada lhe entregue títulos em garantia. O valor dos títulos caucionados é sempre superior ao valor liberado.

O banco poderá exigir a emissão de uma Nota Promissória no valor total do empréstimo.

É lavrado um contrato entre a empresa e o banco, no qual ficam estabelecidos, pelo menos:

- o valor do numerário a que a empresa terá direito por um determinado período;
- o valor de títulos que a empresa oferecerá ao banco, em cobrança caucionada, que, ao mesmo tempo que representa a garantia da dívida assumida, é o termômetro para liberação do total do empréstimo;
- o percentual que poderá sacar, o qual ficará entre 70 e 80% dos títulos caucionados;
- os encargos da empresa em relação ao contrato e aos títulos caucionados.

Nesse tipo de operação, a empresa transfere a posse e a propriedade dos títulos ao banco.

A seguir, veremos um exemplo prático, bem simples, de empréstimo mediante caução de títulos.

Empréstimos mediante caução de Duplicatas com quitação normal

A empresa comercial J.M.R. S/A contrata, junto ao Banco Urupês S/A, a abertura de um crédito por contrato de caução de Duplicatas, pelo prazo de seis meses, no valor de R$ 5.000. A empresa compromete-se a manter em cobrança caucionada o valor de

R$ 6.000 de Duplicatas de sua emissão. O banco cobra comissão sobre as Duplicatas, que serão caucionadas no valor de R$ 400, e despesas sobre o contrato no valor de R$ 100.

Contabilização:

Pela remessa de Duplicatas para caução:
Duplicatas em Caução Bancária
a Caução Bancária de Duplicatas
Pela remessa de Duplicatas para caução
com títulos de nossa emissão, conf. contrato
firmado. Vencimento em seis meses com
liberação de crédito de R$ 5.000 .... *6.000*

Pela liberação do crédito em consequência da remessa do borderô para caução:
Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
a Bancos conta Caução
Banco Urupês S/A
Liberação do crédito pelo contrato de
caução de Duplicatas conf. aviso desta data *5.000*

Pela comissão cobrada pelo banco sobre o contrato e sobre Duplicatas para cobrança:
Despesas Bancárias
a Bancos conta Movimento
Banco Urupês S/A
Comissões cobradas s/ contrato de caução n. X *100*
Comissões cobradas s/ Duplicatas p/ cobrança............. *400*   *500*

Suponhamos que o banco tenha recebido dos clientes, em quitação de Duplicatas, a importância de R$ 2.000.

Faremos o seguinte registro:

Baixa pelo recebimento de Duplicatas:
Bancos conta Caução
Banco Urupês S/A

a Duplicatas a Receber

Baixa pelo recebimento das Duplicatas

n.____ constantes do borderô de __/__/__

conf. aviso bancário desta data....................................... 2.000

Baixa no sistema de compensação pelo recebimento das Duplicatas:

Caução Bancária de Duplicatas

a Duplicatas em Caução Bancária

Baixa pelo recebimento 2.000

Conforme cláusulas contratuais, a empresa se obriga a manter caucionados no mínimo R$ 6.000 em títulos; como ocorreu baixa, a empresa deve, imediatamente, remeter novas Duplicatas para cobrir o valor referido.

Pela remessa do novo borderô complementar para refazer o saldo:

Duplicatas em Caução Bancária

a Caução Bancária de Duplicatas

Nossa remessa de novo borderô de Duplicatas em complementação, conf. cláusula contratual 2.000

Pela liberação de crédito pelo recebimento das Duplicatas:

Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

a Bancos conta Caução

Banco Urupês S/A

Liberação de crédito pelo contrato de caução de Duplicatas, conf. aviso de __/__/__ 2.000

O banco cobra nova comissão sobre as novas Duplicatas caucionadas, no valor de R$ 50.

Despesas Bancárias

a Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

Comissão cobrada s/ borderô desta data, conf. aviso... 50

Suponhamos, agora, que tenha ocorrido a liquidação do contrato:

Baixa pelo recebimento das Duplicatas mediante aviso bancário:

Bancos conta Caução

Banco Urupês S/A

a Duplicatas a Receber

Baixa das Duplicatas constantes dos borderôs de ___ /___ /___ e ___ /___ /___ , pelo recebimento conf. aviso bancário 6.000

Consequente baixa nas Contas de Compensação:

Caução Bancária de Duplicatas

a Duplicatas em Caução Bancária

Baixa das Duplicatas constantes dos borderôs de ___ /___ /___ e ___ /___ /___ , pela liquidação, conf. aviso bancário............................... 6.000

Note que a conta Bancos conta Caução possui saldo devedor de R$ 1.000, referente aos valores dos títulos que excederam o empréstimo efetuado. Vejamos:

Títulos caucionados .... 6.000 + 2.000 = 8.000

Empréstimo liberado.. 5.000 + 2.000 = 7.000

Saldo a favor da empresa 1.000

Veja o respectivo Razonete:

BANCOS CONTA CAUÇÃO			
(4)	2.000	(2)	5.000
(9)	6.000	(7)	2.000
soma	8.000	soma	7.000
saldo	1.000		

Resta transferir esse saldo para a conta Movimento:

Bancos conta Movimento

Banco Urupês S/A

a Bancos conta Caução

Banco Urupês S/A

Nosso crédito ref. a 20% dos títulos caucionados, conf. nossos borderôs de ___ /___ /___ e ___ /___ /___ *1.000*

NOTAS:

- Ocorrendo vencimento do contrato, as Duplicatas que estiverem em caução serão baixadas na compensação e transferidas para cobrança simples.
- Se houver saldo credor na conta Bancos conta Caução, a empresa o cobrirá.

NOTA:

- O valor dos títulos em caução que exceder ao valor do empréstimo liberado cobrirá, também, esse valor, pois ele já é prefixado.

A empresa poderá, ainda, registrar por meio das Contas de Compensação, além do controle das Contas de Duplicatas em Caução Bancária a Caução Bancária de Duplicatas, o valor do contrato pelo seguinte lançamento:

Empréstimos Contratados

a Contratos de Empréstimos

Empréstimo efetuado, etc. .... *R$*

cujo lançamento será baixado quando vencer o prazo do empréstimo.

Atividades Práticas 7

PRÁTICA 1

Contabilizar os seguintes fatos:

A empresa Comércio de Bolas de Couro Ltda. efetuou remessa de Duplicatas ao Banco Urupês S/A para cobrança simples, conforme borderô, no valor total de R$ 30.000.

O banco cobrou R$ 100 a título de comissão e taxa. Após 40 dias, o banco comunicou o recebimento de todos os títulos.

PRÁTICA 2

Contabilizar os seguintes fatos:

Tobias Comércio de Peças de Motocicletas S/A descontou, no Banco Urupês S/A, 20 duplicatas de sua emissão, conforme relação, no valor nominal de R$ 10.000. O banco cobrou juros, no valor de R$ 1.600, comissões e taxas no valor de R$ 200.

Após 30 dias do evento, o banco comunicou que todas as Duplicatas foram liquidadas.

PRÁTICA 3

Contabilizar os seguintes fatos:

A empresa Comercial Lobato Monteiro S/A contratou junto ao Banco Urupês S/A a abertura de crédito por contrato de caução de Duplicatas, pelo prazo de seis meses, no valor de R$ 50.000. A empresa compromete-se a manter em cobrança caucionada o valor de R$ 60.000, de Duplicatas de sua emissão. O banco cobrou comissão sobre as Duplicatas, que serão caucionadas no valor de R$ 3.000, e despesas sobre o contrato no valor de R$ 1.000. Suponha que nos vencimentos das Duplicatas os clientes tenham efetuado os pagamentos respectivos e o contrato tenha sido encerrado.

Atividades Teóricas 1

1. Responda:
   - **1.1** Cite três modalidades de aplicações financeiras que as empresas podem realizar.
   - **1.2** Como se denomina o pagamento gradativo de um empréstimo?
   - **1.3** Em que grupo a conta Despesas Financeiras a Vencer deverá aparecer no Balanço Patrimonial?

1.4 Em que grupo a conta Receitas Financeiras a Vencer deverá aparecer no Balanço Patrimonial?

1.5 Quais são as operações mais comuns que as empresas realizam com os bancos, utilizando Duplicatas?

2. Julgue as afirmativas falsas ou verdadeiras:

2.1 Na operação de desconto de duplicata, quando o cliente não quitar o título no vencimento, o banco debitará o valor na conta-corrente da empresa.

2.2 Na operação de cobrança simples, quando o cliente não quitar a duplicata, o banco debitará o respectivo valor na conta-corrente da empresa.

2.3 Na operação de empréstimo mediante caução, quando o cliente não quitar a duplicata, a empresa não terá responsabilidade alguma junto ao estabelecimento bancário.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 A aplicação financeira por meio da qual a empresa fica sabendo o valor dos rendimentos no dia da aplicação é:

a) com correção prefixada.
b) com correção pós-fixada.
c) a curto prazo.
d) nenhuma das alternativas.

3.2 A aplicação financeira por meio da qual a empresa ficará sabendo o valor dos rendimentos no dia do resgate é:

a) com correção prefixada.
b) com correção pós-fixada.
c) a curto prazo.
d) nenhuma das alternativas.

3.3 A conta Variações Monetárias Passivas:

a) é conta de Receita e registra a correção pós-fixada.
b) é conta de Despesa e registra a correção monetária.
c) é conta de Despesa e registra os juros pós-fixados.
d) nenhuma das alternativas.

3.4 A conta Variações Monetárias Ativas:

a) é conta de Receita e registra a correção prefixada.
b) é conta de Despesa e registra a correção prefixada.
c) é conta de Receita e registra a correção pós-fixada.
d) nenhuma das alternativas.

CAPÍTULO 7

OPERAÇÕES ENVOLVENDO CONTAS DE RESULTADO

7.1 Introdução

As contas utilizadas pela Contabilidade, conforme vimos no Capítulo 2, dividem-se em duas categorias: Contas Patrimoniais e Contas de Resultado.

As **Contas Patrimoniais** registram as transações que envolvem os elementos patrimoniais do Ativo, do Passivo e do Patrimônio Líquido. Por meio delas, pode-se apresentar a situação patrimonial da empresa pelo Balanço Patrimonial.

As **Contas de Resultado** controlam as transações que influem na situação líquida do Patrimônio, ora alterando-a para mais (Receitas), ora alterando-a para menos (Despesas).

Ao final de cada exercício social, as empresas devem apurar seus resultados e elaborar as demonstrações contábeis. O Resultado do Exercício, que consiste no confronto entre Despesas e Receitas, é determinado por meio das Contas de Resultado.

Quando as Receitas superam as Despesas ocorre lucro, ocasionando aumento na situação líquida; caso ocorra o contrário, haverá prejuízo e consequente diminuição na situação líquida.

7.2 Despesas

7.2.1 Conceito

As **Despesas** correspondem a diminuições do Ativo ou a aumentos do Passivo em decorrência do consumo de bens, da utilização de serviços ou, ainda, em decorrência de juros, descontos e impostos.

Para o registro das Despesas pagas à vista, isto é, na data de sua ocorrência, basta debitar uma conta que represente adequadamente o tipo de despesa que está sendo paga e creditar a conta Caixa ou Bancos, conforme o caso.

Exemplo:

Pagamento, nesta data, no Banco Urupês S/A, da conta de água e esgoto, no valor de R$ 100, em dinheiro.

Contabilização:

Água e Esgoto
a Caixa
Pagamento de conta de água e esgoto,
conf. recibo desta data *100*

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada, conforme dissemos, representa a respectiva despesa que está sendo paga.
- A conta Caixa foi creditada porque o pagamento foi efetuado em dinheiro.

7.2.2 Classificação das Despesas

Despesas pré-operacionais

As **Despesas pré-operacionais** são Despesas registradas (pagas ou incorridas[1]) durante o período que antecede o início das operações sociais da empresa, necessárias a sua organização e implantação ou ampliação de seus empreendimentos.

Portanto, quando uma empresa é constituída, ocorrem várias despesas na fase pré--operacional, para que ela se coloque em condições de funcionamento. Essas despesas variam de acordo com o tipo de empresa. Geralmente, referem-se a gastos com registro de documentos, pagamentos de taxas, aquisições de livros, impressos, pinturas e reformas do imóvel, pagamentos a empregados, sócios ou diretores etc., podendo, ou não, alcançar elevadas importâncias.

[1] **Despesas incorridas** são aquelas cujos fatos geradores ocorreram no período.

Antes do advento da Medida Provisória n. 449/2008, que promoveu alterações na Lei das Sociedades por Ações, essas despesas eram ativadas no Patrimônio, isto é, contabilizadas em contas representativas de bens imateriais classificadas no Ativo Diferido. Posteriormente, por meio da amortização, o montante dessas despesas era rateado para integrar o resultado de vários exercícios. A partir de 1º de janeiro de 2009, esse procedimento mudou; agora, esses gastos devem ser contabilizados diretamente em contas de despesas operacionais, para compor o resultado do exercício em que foram incorridos, salvo quando puderem ser alocados ao custo de bens tangíveis, como ocorre, por exemplo, com aqueles vinculados ao processo de preparação de máquinas e equipamentos para estarem em condições de funcionamento (incluem-se nestes casos, os gastos com transporte, seguro, tributos não recuperáveis, montagem, testes, treinamento de operadores etc.

Despesas operacionais

As **Despesas operacionais** decorrem das atividades normais da empresa e podem ser agrupadas da seguinte maneira:

- despesas com vendas
- despesas financeiras
- despesas gerais e administrativas
- outras despesas operacionais

NOTA:

- Veja os exemplos de Despesas operacionais no respectivo Plano de Contas, Capítulo 2, na Seção "Elenco de Contas".

Despesas não operacionais

As **Despesas não operacionais** resultam de transações não incluídas nas atividades principais ou acessórias da empresa, como perdas obtidas em função de alienação, desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão ou por liquidação de bens ou direitos do Ativo Não Circulante.

É importante salientar que a nova redação dada ao inciso IV do artigo 187 da Lei n. 6.404/1976 pela Medida Provisória n. 449/2008, substituiu na Demonstração do Resultado do Exercício (será estudada no Capítulo 9), a denominação "despesas não operacionais" por "outras despesas". Assim, não haverá mais na Demonstração do Resultado do Exercício, segregação das despesas e das receitas em operacionais e não operacionais.

7.2.3 Apropriações de Despesas devido ao Regime de Competência de Exercícios

Para que o Resultado do Exercício apurado por uma empresa esteja de acordo com o Regime de Competência de Exercícios, é preciso proceder a alguns lançamentos de ajustes para apropriar Despesas e Receitas.

Existem apropriações que, por sua natureza, precisam ser feitas mensalmente. Entretanto, algumas delas podem ser feitas uma única vez no ano, por ocasião da apuração dos Resultados no final do exercício social.

Do Regime de Competência decorre o Princípio da Competência.

O Princípio da Competência é um dos sete Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pela Resolução n. 750 de 29/12/1993 do Conselho Federal de Contabilidade, que devem ser observados por todos os contabilistas do Brasil, visando à uniformização dos registros contábeis.

O Princípio da Competência, portanto, estabelece que as Receitas e as Despesas devem ser incluídas na apuração do Resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Assim, as Despesas serão consideradas no exercício a que pertencerem, tenham ou não sido pagas; e as Receitas serão consideradas no exercício em que forem realizadas, tenham ou não sido recebidas. Em outras palavras, para o princípio da competência, o que determina a inclusão da Despesa e da Receita na apuração do Resultado do Exercício, é a ocorrência do respectivo fato gerador.

O fato gerador da despesa é o acontecimento que dá origem à respectiva despesa. Em geral, o fato gerador da despesa é o consumo de bens e a utilização de serviços.

A Despesa cujo fato gerador já tenha ocorrido é denominada Despesa incorrida (gerada).

O fato gerador da Receita, em geral, é a venda de bens ou a prestação de serviços. A Receita cujo fato gerador já ocorreu é denominada Receita realizada (gerada).

Despesas pagas antecipadamente

Correspondem às despesas pagas antes mesmo de seus fatos geradores ocorrerem. A mais comum delas é a despesa com seguros.

Exemplo:

A empresa Comercial Paineiras S/A, em 22 de outubro, assinou contrato de seguro contra incêndio com a Companhia Seguradora Brasileira, pelo período de um ano:

- valor do prêmio de seguro pago em 22/10: R$ 7.300
- valor do Patrimônio segurado (mercadorias): R$ 300.000

Geralmente, o seguro contra incêndio é feito pelo período de um ano, isto é, uma vez paga a despesa do seguro (prêmio), o Patrimônio segurado fica coberto contra o risco durante 365 dias, a contar do dia seguinte ao da assinatura do contrato.

Contabilização em 22 de outubro:

(1) Prêmios de Seguro a Apropriar (ou a Vencer)
a Caixa
Pago à Companhia Seguradora Brasileira
prêmio ref. a seguro contra incêndio, conf. recibo *7.300*

(2) Seguros Contratados
a Contratos de Seguros
Pela assinatura do contrato com a Cia. Seguradora Brasileira, pelo período de um ano, conf. apólice n. X *300.000*

OBSERVAÇÕES:

- No lançamento 1, debitamos a conta Prêmios de Seguro a Apropriar, do Ativo Circulante (Despesas do Exercício Seguinte), que representa a despesa paga antecipadamente, e creditamos a conta Caixa, tendo em vista o pagamento em dinheiro.
- No lançamento 2, registramos o valor segurado pelo Sistema de Compensação para caracterizar a cobertura do Patrimônio contra o risco, pelo período de um ano.

As Despesas pagas antecipadamente são registradas em conta do Ativo Circulante e, devido ao Regime de Competência de Exercícios, no final de cada mês ou do ano a empresa deverá apropriar o valor da Despesa referente ao mês ou ao período, debitando uma conta que represente a respectiva Despesa e creditando a conta do Ativo Circulante que registrou a despesa paga antecipadamente.

Para determinar o valor da Despesa de seguro de cada mês ou do período, objetivando a referida apropriação, divide-se o valor da Despesa paga por 365 dias, conhecendo-se, assim, o valor da Despesa diária. A partir daí, basta multiplicar o número de

dias do mês ou do período pelo valor da despesa diária, obtendo-se o valor da despesa referente ao mês ou ao período. Em nosso caso, teremos:

$$\frac{R\$\ 7.300}{365 \text{ dias}} = R\$\ 20 \text{ por dia}$$

De 23 de outubro a 31 de dezembro, temos 70 dias.

Logo:

$$70 \text{ dias} \times R\$\ 20 = R\$\ 1.400$$

Apropriação da despesa em 31 de dezembro:

Prêmios de Seguro

a Prêmios de Seguro a Vencer

Pela apropriação da despesa de seguro referente ao período etc. *1.400*

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada é Conta de Despesa Operacional do período.
- A conta creditada ficou com saldo igual a R$ 5.900, que corresponde ao valor da despesa paga que vencerá no ano seguinte.

Observe outro exemplo:

Em 20 de dezembro, a empresa Comercial Paineiras S/A pagou ao senhor Euclides Almeida, antecipadamente, o aluguel de janeiro, no valor de R$ 5.000, em dinheiro.

Contabilização em 20 de dezembro (data do pagamento):

Aluguéis Passivos a Apropriar

a Caixa

Pago ao senhor Euclides Almeida, aluguel ref. a janeiro etc. *5.000*

A apropriação dessa despesa será feita somente no mês de janeiro do ano seguinte, data da ocorrência do fato gerador, por meio do seguinte lançamento:

Aluguéis Passivos

a Aluguéis Passivos a Apropriar

Apropriação que se processa tendo em vista aluguel de competência deste mês, pago em dezembro anterior *5.000*

Despesas incorridas e não pagas

Trata-se de Despesas cujos fatos geradores ocorrem antes das datas previstas para seus pagamentos. Por esse motivo, precisam ser apropriadas no momento da ocorrência dos fatos geradores.

São várias as despesas dessa natureza: Salários e Encargos sobre a Folha de Pagamentos, ICMS sobre Vendas, PIS sobre Faturamento, COFINS, Aluguéis etc.

Conforme estudamos no Capítulo 4, a Folha de Pagamentos deve ser elaborada no último dia de cada mês, sendo apropriados, no mês de sua competência, os encargos e as despesas. Os pagamentos correspondentes, no entanto, serão efetuados no mês seguinte.

Vimos, também, que as despesas com ICMS, PIS e COFINS são apropriadas no mês de sua competência, embora os recolhimentos ocorram no mês subsequente.

A maioria das Despesas de aluguéis, conforme consta dos contratos de locação, é paga nos primeiros dias do mês subsequente ao da ocorrência de seus fatos geradores.

É evidente que, se há apropriação da Despesa e ela não é paga, criamos obrigação para pagamento futuro.

Exemplo:

Aluguel do mês de outubro, a ser pago em 10 de novembro, no valor de R$ 5.000, conforme consta do contrato de locação.

Contabilização em 31 de outubro:

Aluguéis Passivos

a Aluguéis a Pagar

Pela apropriação do aluguel ref. a outubro a ser pago em novembro *5.000*

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada (Aluguéis Passivos) representa a Despesa incorrida e influirá no resultado desse período.
- A conta Aluguéis a Pagar é conta do Passivo Circulante que representa obrigação. No mês seguinte, quando efetuarmos o pagamento da obrigação, o fato não envolverá mais as Contas de Resultado, pois terá se tornado pagamento de obrigação normal, como se fosse pagamento de Duplicatas ou outra obrigação qualquer.

Despesas com consumo de estoques

Estudaremos, nesta Seção, as despesas com consumo de material de expediente (lápis, papéis, impressos em geral, fichas e outros materiais de uso no escritório da empresa).

Quando as compras desses materiais são relativamente pequenas, por falta de materialidade[2], costuma-se contabilizar diretamente em conta que registre a Despesa. Entretanto, dependendo do porte da empresa e havendo interesse, esses materiais podem ser adquiridos em quantidades suficientes para serem consumidos em vários períodos.

Como o fato gerador desse tipo de despesa é o consumo, os materiais devem ser registrados em conta de estoque. Na medida que forem sendo consumidos, os valores correspondentes a esses consumos serão registrados em Contas de Despesa.

Exemplo:

Compra de materiais de expediente, conforme Nota Fiscal n. 721, de J. Fernandes S/A, no valor de R$ 4.000, à vista.

Contabilização no livro Diário:

Estoque de Material de Expediente

a Caixa

NF n. 721, de J. Fernandes S/A............................. *4.000*

Para controlar os estoques em decorrência do consumo, a empresa poderá adotar:

[2] **Materialidade:** convenção contábil que, tendo em vista a insignificância do valor, desaconselha a prática de operações que acarretem, para a empresa, custos maiores que o valor dos bens a serem controlados.

a. **controle permanente dos estoques:** neste caso, será feita a baixa nos estoques sempre que houver retirada de materiais para consumo. Poderá ser utilizada uma requisição de materiais, da qual constarão quantidade, valor unitário e valor total dos materiais retirados de estoque para consumo.

Suponhamos que haja uma retirada de material de expediente do estoque para consumo, conforme requisição n. 1, no valor de R$ 500.

Contabilização no livro Diário:

Material de Expediente

a Estoque de Material de Expediente

Retirada para consumo, conf. req. n. 1........................ *500*

NOTA:

- Mediante a requisição, é feita a baixa nos estoques e debitada a Conta de Despesa própria, para registrar o referido consumo.

b. **Controle periódico dos estoques:** neste caso, a apropriação da despesa pelo consumo do período é feita no final de cada mês ou do ano, pela diferença apurada entre o valor contábil da conta Estoque de Material de Expediente e o valor do estoque físico, existente no final do mês ou do ano, apurado por meio de levantamento.

Suponhamos que a conta Estoque de Material de Expediente apresente saldo, em 31 de dezembro, de R$ 8.000. O inventário físico realizado nessa data apontou estoque final no valor de R$ 3.000. Vamos calcular o valor consumido e efetuar o lançamento de ajuste respectivo.

Cálculos:

Estoque de material de expediente:................................	R$ 8.000
(–) Estoque conf. inventário:................................	R$ 3.000
(=) Consumo do período:................................	R$ 5.000

Contabilização:

Material de Expediente

a Estoque de Material de Expediente

Apropriação que se processa, ref. ao consumo do período 5.000

OBSERVAÇÕES:

- A conta debitada é de Despesa Operacional, que representa o valor consumido.
- A conta creditada é do Ativo Circulante, a qual ficou devidamente ajustada após o lançamento, com saldo de R$ 5.000, conforme inventário físico.

Despesas com consumo de bens do Ativo Imobilizado

Conforme vimos no Capítulo 5, a empresa efetua gastos com a aquisição de bens de uso, como móveis e utensílios, computadores, veículos etc. Esses bens, classificados no Ativo Imobilizado, possuem um tempo de vida útil econômica, findo o qual, deixam de ser utilizados nas atividades operacionais da empresa. Assim, os valores gastos na aquisição desses bens deve ser distribuído proporcionalmente pelos vários exercícios durante os quais foram úteis para a empresa. Essa distribuição (rateio) é feita por meio da depreciação, estudada anteriormente.

Com relação aos gastos com bens imateriais, o procedimento é semelhante, sendo as despesas rateadas por meio de amortização.

7.2.4 Encerramento das contas de Despesas

As contas de Despesas são consideradas contas de Exercício, pois são abertas e utilizadas durante o exercício e encerradas ao final dele.

De acordo com o Princípio da Competência de Exercícios, as despesas devem ser reconhecidas no exercício da ocorrência dos fatos geradores, independentemente de seus pagamentos em dinheiro.

Assim, no final do exercício, em obediência à lei e ao Princípio Contábil, é necessário proceder a alguns ajustes e apropriações, conforme vimos neste capítulo.

O encerramento das contas de Despesas é feito transferindo-se os respectivos saldos para a conta Resultado do Exercício.

Exemplo:

Suponhamos que no final do exercício, do livro Razão da empresa Comercial Paineiras S/A, constem as seguintes Contas de Despesas:

O encerramento dessas contas é feito através do seguinte lançamento:

Resultado do Exercício
a Diversos
Transferência que se processa dos saldos das seguintes contas para apuração do resultado líquido:

a Aluguéis Passivos		
Saldo desta conta	1.000	
a Fretes e Carretos		
Idem	100	
a Salários		
Idem	5.000	
a Encargos Sociais		
Idem	2.000	
a Despesas Financeiras		
Idem	200	8.300

OBSERVAÇÕES:

- A conta Resultado do Exercício, que serve para apurar o Resultado líquido do exercício, recebe a débito, no final do ano, por transferência, os saldos de todas as contas de Despesas.
- As contas de Despesas, sendo creditadas, ficam com saldos iguais a zero, encerrando-se.

Atividades Teóricas 1

1. Responda:
   1.1 Qual é a finalidade das Contas de Resultado?
   1.2 Como pode ser conhecido o Resultado de um exercício social?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   2.1 As Despesas provocam aumento na situação líquida.
   2.2 As Receitas provocam diminuição na situação líquida.
   2.3 Despesas pré-operacionais são as que ocorrem durante a gestão normal da empresa.
   2.4 Despesas operacionais são as que ocorrem antes de iniciadas as atividades normais da empresa.
   2.5 Outras despesas são as que ocorrem depois de encerradas as atividades das empresas.
   2.6 Despesa antecipada é aquela paga antes do momento da ocorrência de seu fato gerador.
   2.7 As despesas incorridas devem ser apropriadas no período de sua competência.

Atividades Práticas 1

Contabilize os seguintes fatos:

1. Apropriar as despesas de aluguéis de dezembro, a serem pagas em janeiro, no valor de R$ 2.000.
2. A conta Prêmios de Seguro a Vencer apresenta saldo devedor de R$ 14.600. Sabendo que o seguro foi pago em 01/06/x1 pelo período de um ano, efetuar o respectivo ajuste em 31/12/x1.
3. Pagamento do IPTU deste mês, em dinheiro, no valor de R$ 500.
4. A conta Despesas Financeiras a Apropriar apresenta, em 31 de dezembro de x1, saldo de R$ 5.000. Sabendo que R$ 3.000 referem-se a despesas do exercício atual, efetuar o ajuste.
5. Efetuar o encerramento de todas as Contas de Resultado contidas nesta prática.

7.3 Receitas

7.3.1 Conceito

Receita é a entrada de bens ou direitos para o Ativo, decorrentes das vendas de mercadorias ou produtos e da prestação de serviços. A Receita também pode ser derivada de juros, aluguéis etc.

O registro das Receitas, quando recebidas à vista, isto é, na data de sua realização, é muito simples. Basta debitar a conta Caixa ou Bancos conta Movimento e creditar uma conta de Receita que represente, adequadamente, a receita que estiver sendo recebida.

Exemplo:

Vendas de mercadorias à vista, conforme Nossa Nota Fiscal n. 1.777, no valor de R$ 5.000.

Contabilização no livro Diário:

Caixa

a Vendas de Mercadorias

Nossa NF n. 1.777 .... *5.000*

7.3.2 Classificação das receitas

Receitas operacionais

As **Receitas operacionais** resultam da atividade principal ou acessória da empresa, como a Receita Bruta de Vendas, as Receitas de Aluguéis, de Juros etc., e podem ser agrupadas em:

- **Receita Bruta de Vendas ou Serviços:** correspondem ao valor bruto recebido pelas vendas de mercadorias e pelos serviços prestados.
- **Receita Líquida de Vendas e Serviços:** correspondem ao valor da Receita Bruta de Vendas ou Serviços menos as deduções, abatimentos e impostos incidentes sobre as vendas e serviços.

- **Receitas Financeiras:** neste grupo, incluem-se juros, descontos obtidos, ganhos decorrentes de aplicações financeiras etc.
- **Outras Receitas Operacionais:** compreendem as variações monetárias, aluguéis etc.

Receitas não operacionais

As **Receitas não operacionais** provêm de transações não incluídas nas atividades principais ou acessórias que constituem objeto da empresa, como os ganhos de capital obtidos na alienação de bens ou direitos do Ativo Não Circulante.

É importante salientar que a nova redação dada ao inciso IV do artigo 187 da Lei n. 6.404/1976 pela Medida Provisória n. 449/2008, substituiu na Demonstração do Resultado do Exercício (será estudada no Capítulo 9) a denominação "receitas não operacionais" por "outras receitas". Assim, não haverá mais na Demonstração do Resuldado do Exercício, segregação das receitas e das despesas em operacionais e não operacionais.

7.3.3 Apropriações de Receitas devido ao Regime de Competência de Exercícios

A exemplo do que ocorre com as Despesas, para que os Resultados dos Exercícios apurados pelas empresas estejam de acordo com o Regime de Competência de Exercícios, é preciso, também, proceder a alguns lançamentos de ajustes para apropriar receitas.

Esses ajustes devem ser feitos mensalmente. Entretanto, há situações em que podem ser efetuados somente no momento da apuração dos resultados anuais.

De acordo com o Regime de Competência de Exercícios, as Receitas devem ser consideradas no exercício em que forem realizadas (geradas), tenham ou não sido recebidas.

A realização da Receita não ocorre em função de seu recebimento, mas sim em função da ocorrência de seu fato gerador.

O fato gerador da Receita com vendas de bens ocorre quando os bens são transferidos ou postos à disposição do cliente, mediante pagamento ou compromisso de pagamento.

O fato gerador da receita com a prestação de serviços ocorre quando os serviços são prestados ao cliente, mediante pagamento ou compromisso de pagamento.

Receitas recebidas antecipadamente

As **Receitas recebidas antecipadamente** correspondem a receitas recebidas e ainda não realizadas. É comum as empresas receberem importâncias em dinheiro referentes a receitas cujos fatos geradores ainda não ocorreram.

Exemplo:

O aluguel do mês de dezembro, que, de acordo com as cláusulas contratuais, deverá ser recebido pela empresa no dia 10 de janeiro do ano seguinte, foi recebido no dia 20 de novembro, no valor de R$ 3.000.

Contabilização em 20 de novembro (data do recebimento):

Caixa

a Aluguéis Ativos a Apropriar

Recebido aluguel ref. a dezembro p.f. *3.000*

OBSERVAÇÃO:
- A conta Aluguéis Ativos a Apropriar é conta do Passivo Não Circulante, subgrupo Receitas Diferidas, que registra a receita antecipada.

No dia 31 de dezembro, quando o aluguel estiver realizado (ganho), faremos:

Aluguéis Ativos a Apropriar

a Aluguéis Ativos

Apropriação que se processa ref. à realização do aluguel de dezembro recebido antecipadamente.. *3.000*

OBSERVAÇÕES:
- A conta Aluguéis Ativos a Apropriar, que registrava a receita antecipada, ficou com saldo igual a zero quando debitada, encerrando-se.
- A conta Aluguéis Ativos é conta de Resultado Operacional desse exercício.

Receitas realizadas e não recebidas

Receitas realizadas e não recebidas são Receitas ganhas e não recebidas no momento de sua realização.

Embora não sejam recebidas, tendo em vista o Regime de Competência de Exercícios, elas devem ser contabilizadas no momento de sua realização, isto é, quando são geradas. Nesse caso, a empresa passa a ter direito de receber o respectivo valor posteriormente.

Exemplo:

A empresa Comercial Paineiras S/A vendeu mercadorias ao cliente Jair Silva, a prazo, conforme Nota Fiscal n. 302, no valor de R$ 10.000. Houve aceite, no ato, de uma Duplicata para 60 dias.

Contabilização:

Duplicatas a Receber
Jair Silva
a Vendas de Mercadorias
NNF n. 302, ref. à venda a prazo com
aceite da Duplicata n. X para 60 dias *10.000*

O aluguel de dezembro de um imóvel, conforme cláusulas contratuais, será recebido no dia 10 de janeiro no valor de R$ 800.

Contabilização em 31 de dezembro:

Aluguéis a Receber
a Aluguéis Ativos
Pela apropriação do aluguel deste mês a
ser recebido no mês seguinte *800*

Assim, toda receita realizada (ganha) e não recebida será contabilizada no mês de sua competência, debitando-se a conta que represente o referido Direito e creditando-se a conta de Receita Operacional respectiva. Procedendo assim, a receita estará devidamente apropriada no período de sua competência.

7.3.4 Encerramento das contas de Receitas

As **contas de Receitas**, a exemplo das contas de Despesas, também são contas de Exercício (são abertas e utilizadas durante o exercício e encerradas em seu final).

Segundo o Regime de Competência de Exercícios, as receitas devem ser reconhecidas na apuração do Resultado do Exercício a que pertencerem.

Quando registramos as receitas realizadas durante o exercício, creditamos as respectivas contas. Assim, no final do exercício, no livro Razão da empresa, todas as contas de Receitas terão saldos credores e, obrigatoriamente, serão encerradas, tendo seus saldos transferidos para a conta Resultado do Exercício.

Exemplo:

Suponhamos que em 31 de dezembro, no livro Razão da empresa Comercial Paineiras S/A, constem as seguintes contas de Receitas:

LUCROS SOBRE VENDAS	
	30.000
	1.000

ALUGUÉIS ATIVOS	
	. . .
	6.000

JUROS ATIVOS	
	. . .
	1.000

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS	
	. . .
	500

O encerramento dessas contas é feito por meio do seguinte lançamento:

Diversos
a Resultado do Exercício
Transferência dos saldos das seguintes
Contas de Receitas para apuração do Resultado
do Exercício:
Lucros sobre Vendas
Saldo desta conta *30.000*
Aluguéis Ativos
Idem *6.000*

Juros Ativos		
Idem	*1.000*	
Variações Monetárias Ativas		
Idem	*500*	*37.500*

OBSERVAÇÃO:

- Após esse lançamento, as contas de Receitas, sendo debitadas, ficam com saldos iguais a zero, encerrando-se.

Atividades Teóricas 2

1. Responda:

1.1 O que são Receitas operacionais?

1.2 O que são Outras Receitas?

2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:

2.1 As contas de Receitas, também conhecidas por contas de Exercício, somente devem integrar o resultado do exercício quando forem realizadas.

2.2 A conta Aluguéis Ativos a Vencer é conta Patrimonial e não interferirá no Resultado do exercício até que seja realizada.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 Receita Bruta de Vendas ou de Serviços:

a) corresponde ao valor líquido das vendas e serviços.

b) correspondem ao valor bruto recebido pelas vendas e pelos serviços prestados.

c) correspondem ao lucro sobre as vendas ou serviços.

d) nenhuma das alternativas.

3.2 São Receitas financeiras:

a) Aluguéis Ativos, Vendas de Mercadorias.

b) Descontos Obtidos, Juros Passivos.

c) Juros Ativos, Descontos Obtidos.

d) Salários e Encargos e Despesas Bancárias.

3.3 As Receitas antecipadas são também conhecidas como:

a) Receitas líquidas.

b) Receitas apropriadas.

c) Receitas já recebidas, porém ainda não realizadas.

d) Receitas próprias.

3.4 É possível a empresa receber receitas no momento de sua realização?

a) Sim

b) Não

3.5 Segundo o Regime de Competência, a apropriação das Receitas ocorre quando:

a) as Receitas são recebidas antes do momento de sua realização.

b) as Receitas não são recebidas no momento de sua realização.

c) as Receitas são recebidas indevidamente.

d) nenhuma das alternativas.

3.6 O encerramento das contas de Receitas ocorre:

a) transferindo seus saldos que são devedores para a conta Resultado do Exercício.

b) pela transferência de seus saldos para as Contas de Despesas.

c) transferindo os saldos que são credores para a conta Capital

d) nenhuma das alternativas.

CAPÍTULO 8

RESULTADO DO EXERCÍCIO

8.1 Introdução

A gestão da empresa deve ser avaliada por exercícios contábeis, que são períodos de igual duração.

Segundo o Artigo 175 da Lei n. 6.404/1976, o exercício social terá duração de um ano e a data do término será fixada no estatuto da sociedade.

Assim, no final de cada exercício social, as empresas realizam uma série de procedimentos visando à apuração do Resultado do Exercício e à elaboração das Demonstrações Contábeis. Esses procedimentos serão estudados neste capítulo.

A primeira providência a ser tomada pelo contabilista, no final do exercício social, é elaborar um **Balancete de Verificação**, que é uma relação de todas as contas utilizadas pela Contabilidade no período, com seus respectivos saldos devedores ou credores.

Para que você compreenda com facilidade todo o mecanismo necessário para a apuração do Resultado do Exercício, desenvolveremos, na Seção 8.4, uma situação semelhante à real, explicando cada fase da apuração por meio de um caso programado.

8.2 Roteiro para apuração do resultado do exercício

A apuração do Resultado do Exercício pode ser dividida em quatro etapas:

a. Levantamento do Balancete de Verificação.

b. Apuração do Resultado Operacional Bruto.

c. Apuração do Resultado Operacional Líquido.

d. Apuração do Resultado Líquido do Exercício.

8.2.1 Balancete de Verificação

A primeira providência a ser tomada, visando à apuração do Resultado do Exercício, é a elaboração do Balancete de Verificação.

O **Balancete de Verificação** é uma relação das contas extraídas do livro Razão, na data da apuração do resultado (normalmente, 31 de dezembro), composta por todas as contas utilizadas pela Contabilidade durante o ano (contas Patrimoniais, Extrapatrimoniais e de Resultado).

8.2.2 Resultado Operacional Bruto

O **Resultado Operacional Bruto**, nas empresas comerciais, é o resultado apurado com mercadorias e corresponde ao valor da receita bruta de vendas diminuído do somatório dos seguintes valores: custo das mercadorias vendidas, tributos, descontos e abatimentos incidentes sobre as vendas.

Seja qual for o sistema utilizado para registro das operações com mercadorias, é importante que, no dia da apuração do resultado, seja efetuado o inventário físico das mercadorias existentes na referida data.

Para apurar o Resultado Operacional Bruto são utilizadas as contas que, durante o exercício, serviram para registrar as transações com mercadorias. Basicamente, são as seguintes:

- Estoque de Mercadorias (representando o estoque inicial)
- Compras de Mercadorias
- Vendas de Mercadorias
- Estoque Final de Mercadorias (apurado mediante inventário físico realizado e que será registrado na própria conta Estoque de Mercadorias)

Além dessas contas, poderão aparecer as que registram os fatos que alteram os valores das compras e das vendas, conforme já estudamos no Capítulo 3: Compras Anuladas, Fretes e Seguros sobre Compras, Vendas Anuladas, ICMS sobre Vendas, PIS sobre Faturamento, COFINS e Descontos ou Abatimentos Incondicionais Obtidos ou Concedidos.

De posse dessas contas e utilizando as fórmulas do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) e do Resultado da Conta Mercadorias (RCM), calcula-se, extracontábil e contabilmente, o Resultado Bruto do Exercício.

8.2.3 Resultado Operacional Líquido

O **Resultado Operacional Líquido** é igual ao Resultado Operacional Bruto (Lucro Bruto) mais as Receitas operacionais e menos as Despesas operacionais.

Para apurar esse resultado, é preciso, preliminarmente, proceder a alguns ajustes, principalmente para atender ao Princípio Contábil da Competência.

Nessa fase da apuração do Resultado do Exercício, geralmente o contabilista faz:

- cálculos e contabilização de depreciação;
- cálculos e contabilização de amortização;
- cálculos e contabilização da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa;
- ajustes nas contas de Estoque de Materiais de Embalagens e de Expediente;
- apropriações de despesas incorridas e não pagas e de receitas realizadas e não recebidas;
- ajustes em contas de Despesas pagas antecipadamente etc.

Após efetuar as apropriações e ajustes necessários, o Resultado Operacional Líquido é obtido transferindo-se todos os saldos das Contas de Despesas Operacionais a débito da conta Resultado do Exercício e todos os saldos das Contas de Receitas Operacionais a crédito da conta Resultado do Exercício. Assim, o saldo dessa conta representará o Resultado Operacional Líquido.

8.2.4 Resultado Líquido do Exercício

O **Resultado Líquido do Exercício** é igual ao Resultado Operacional Líquido mais as Outra Receitas menos as Outras Despesas.

Assim, nessa fase de apuração do Resultado do Exercício, transferem-se os saldos das Contas de Outras Despesas a débito da conta Resultado do Exercício, e os saldos das Contas de Outras Receitas a crédito da conta Resultado do Exercício.

Após esses procedimentos, o saldo da conta Resultado do Exercício representará o Resultado do Exercício antes das Provisões para Contribuição Social e para o Imposto de Renda.

Com base nesse resultado é que serão calculadas as deduções, participações e destinações do Resultado do Exercício.

Para que você possa dominar bem o mecanismo da apuração do Resultado do Exercício, apresentaremos, a seguir, um exemplo prático, não nos preocupando com os cálculos e com a contabilização das Provisões para Contribuição Social e para o Imposto de Renda e com as participações e destinações do resultado, cujos procedimentos estudaremos a seguir.

Assim, no presente estudo, apuraremos o Resultado Líquido do Exercício e concluiremos levantando o segundo Balancete de Verificação, com as contas que remanescerem com saldos.

Exemplo:

Balancete de Verificação da empresa Comercial Chaves Ltda., em 31 de dezembro:

N.	CONTAS	SALDO	
		DEVEDOR	CREDOR
1	Caixa	1.000	
2	Estoque de Mercadorias	3.000	
3	Móveis e Utensílios	2.000	
4	Fornecedores		1.300
5	Capital		3.500
6	Aluguéis Passivos	300	
7	Impostos e Taxas	600	
8	Juros Ativos		100
9	Compras de Mercadorias	4.000	
10	Vendas de Mercadorias		6.000
	TOTAIS	10.900	10.900

Vamos apurar o Resultado Operacional Bruto, o Resultado Operacional Líquido e o Resultado Líquido do Exercício, sabendo que:

- o estoque final de Mercadorias foi de R$ 3.900;
- a depreciação sobre móveis e utensílios será de 10% a.a.

Resultado Operacional Bruto:

Cálculos extracontábeis:

CMV = EI + C – EF

CMV = 3.000 + 4.000 – 3.900 = 3.100

RCM = V – CMV

RCM = 6.000 – 3.100 = 2.900

Contabilização no livro Diário:

(1) CMV

a Estoque de Mercadorias

Transferência do saldo da segunda para a primeira conta, para apuração do CMV 3.000

---

(2) CMV

a Compras de Mercadorias

Transferência da segunda para a primeira conta etc. 4.000

---

(3) Estoque de Mercadorias

a CMV

Registro do Estoque Final, conf. inventário realizado 3.900

---

(4) Vendas

a RCM

Transferência do saldo da primeira para a segunda conta, para apuração do RCM 6.000

---

(5) RCM

a CMV

Transferência etc. 3.100

Após esses cinco lançamentos, ficou devidamente contabilizado o Resultado Operacional Bruto, que corresponde ao lucro de R$ 2.900.

Resultado Operacional Líquido:

Cálculos extracontábeis:

$$\frac{\text{R\$ } 2.000 \times 10}{100} = \text{R\$ } 200$$

Contabilização no livro Diário:

(6) Depreciação

a Depreciação Acumulada

10% sobre Móveis e Utensílios 200

Depois de efetuados os ajustes e apropriações (se existirem), o próximo passo é transferir os saldos das contas de Despesas e de Receitas Operacionais para a conta Resultado do Exercício.

Veja:

(7) Resultado do Exercício

a Diversos

Transferência dos saldos das seguintes contas para apuração do Resultado Operacional Líquido:

a Aluguéis Passivos

Saldo desta conta 300

a Impostos e Taxas

Idem 600

a Depreciação

Idem .... 200 — 1.100

(8) Diversos

a Resultado do Exercício

Transferência dos saldos das seguintes contas para apuração do Resultado Operacional Líquido:

a RCM

Saldo desta conta 2.900

a Juros Ativos

Idem .... 100 — 3.000

Veja a posição da conta Resultado do Exercício após os lançamentos:

RESULTADO DO EXERCÍCIO			
(7)	1.100	(8)	3.000
(S)	1.900		

Como nesse exemplo não previmos contas de Outras Despesas e de Outras Receitas, e estando as contas de Despesas e de Receitas Operacionais devidamente encerradas, com seus saldos transferidos para a conta Resultado do Exercício, o saldo dessa conta

representa o Resultado Líquido do Exercício, antes das Provisões para Contribuição Social e para o Imposto de Renda.

Nosso objetivo, nesta Seção, é que você compreenda bem o mecanismo da apuração do Resultado do Exercício. Por esse motivo, deixaremos o estudo das deduções, participações e destinações do Resultado do Exercício para a próxima seção.

Apresentaremos, agora, um Balancete de Verificação, apenas para sua conferência.

Balancete de Verificação, após a apuração do Resultado Líquido do Exercício:

N.	CONTAS	SALDO	
		DEVEDOR	CREDOR
1	Caixa	1.000	
2	Estoque de Mercadorias	3.900	
3	Móveis e Utensílios	2.000	
4	Fornecedores		1.300
5	Capital		3.500
6	Depreciação Acumulada		200
7	Resultado do Exercício		1.900
	TOTAIS	6.900	6.900

NOTAS:

- Note que o total do débito tem de ser igual ao total do crédito, para que os procedimentos estejam corretos.
- Na vida prática, esse Balancete é desnecessário, uma vez que ainda faltam procedimentos a serem feitos. Entretanto, para efeito didático, é conveniente elaborá-lo para encerrar essa etapa do estudo.

Atividades Práticas 1

PRÁTICA 1

Relação das contas extraídas do livro Razão da empresa Comercial Ipiranga Ltda., em 31 de dezembro:

1. Caixa 100
2. Estoque de Mercadorias 250
3. Compras de Mercadorias 400

Conta	Valor
4. Vendas de Mercadorias	500
5. Capital	260
6. Despesas Administrativas	10
TOTAL	1.520

a) Elabore o primeiro Balancete de Verificação.

b) Apure o Resultado Operacional Bruto, sabendo que o estoque final foi de R$ 130.

c) Levante o segundo Balancete de Verificação.

PRÁTICA 2

Relação das contas extraídas do livro Razão da Mercearia Santos Ltda., em 31 de dezembro:

Conta	Valor
1. Caixa	2.000
2. Estoque de Mercadorias	20.000
3. Móveis e Utensílios	6.000
4. Fornecedores	12.000
5. Capital	26.000
6. Compras de Mercadorias	40.000
7. Vendas de Mercadorias	32.000
8. Impostos e Taxas	2.000
TOTAL	140.000

a) Elabore o primeiro Balancete de Verificação.

b) Apure o Resultado Operacional Bruto, sabendo que o Estoque Final foi de R$ 36.000.

c) Deprecie a conta Móveis e Utensílios à taxa de 10% a.a.

d) Apure o Resultado Líquido do Exercício.

e) Levante o segundo Balancete de Verificação.

PRÁTICA 3

Relação das contas extraídas do livro Razão da empresa Comercial Vale do Sol S/A, em 31 de dezembro:

Conta	Valor
1. Bancos conta Movimento	2.000
2. Móveis e Utensílios	4.000
3. Veículos	8.000
4. Duplicatas a Receber	4.000
5. Estoque de Mercadorias	10.000
6. Duplicatas a Pagar	6.000
7. Contribuições de Previdência a Recolher	80
8. Contas a Pagar	1.040
9. Compras de Mercadorias	12.000
10. Vendas de Mercadorias	20.000
11. Combustíveis	1.000
12. Aluguéis Ativos	2.200
13. Imóveis	16.000
14. PIS sobre Faturamento	120
15. COFINS	400
16. Contribuições de Previdência	600
17. Capital	28.800
TOTAL	116.240

a) Elabore o Balancete de Verificação.

b) Apure o Resultado Operacional Bruto sabendo que o estoque final de mercadorias, conforme inventário realizado, foi de R$ 14.000.

c) Apure o Resultado Líquido do Exercício:

- Depreciar Móveis e Utensílios à taxa de 10% a.a., Veículos à taxa de 20% a.a. e Imóveis à taxa de 4% a.a.
- Criar Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa à razão de 1,5% sobre Duplicatas a Receber.
- Apure o Resultado Líquido do Exercício.
- Levantar o segundo Balancete de Verificação.

NOTA:

- Considerar que os bens sujeitos à depreciação foram adquiridos no exercício anterior e serão depreciados pela primeira vez.

8.3 Deduções, participações e destinações do resultado do exercício

Até o presente momento, você aprendeu como apurar o Resultado Líquido do Exercício, antes de calcular as Provisões.

Agora, você vai aprender a calcular e contabilizar as deduções, as participações e as destinações do Resultado do Exercício.

Tendo em vista a grande influência que a legislação tributária exerce sobre a legislação comercial, é preciso tomar alguns cuidados com relação aos cálculos e às contabilizações.

Basicamente, os dispositivos legais que tratam desse assunto são: Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

8.3.1 Juros sobre o Capital Próprio

Depois de apurado e contabilizado o resultado líquido do exercício, o próximo passo, na sequência da apuração e destinação do resultado, será calcular e contabilizar as deduções do resultado. Entretanto, antes de estudar as deduções, é importante que você saiba o que significa juros sobre o Capital Próprio, pois, embora esse encargo da empresa não se enquadre entre as deduções do resultado, sua contabilização implica a base de cálculo da Provisão para Contribuição Social e da Provisão para o Imposto de Renda, além de seu cálculo e contabilização ocorrerem nessa fase da apuração do Resultado.

Juros sobre o Capital Próprio corresponde a uma importância que a empresa paga a seu titular, sócio ou acionista, como remuneração pelos valores por eles investidos na composição do Capital da própria empresa.

Embora não seja obrigatório, grande parte das empresas e, principalmente, as sociedades anônimas de capital aberto, desde a promulgação da Lei n. 9.249/1995, vêm remunerando seus acionistas pagando-lhes Juros sobre o Capital Próprio.

A base de cálculo dos juros sobre o capital próprio é o Patrimônio Líquido (PL) existente no encerramento do período imediatamente anterior àquele da remuneração.

Assim, se a empresa estiver enquadrada no regime do lucro real anual, deverá considerar o PL existente no último dia do exercício anterior e, se estiver enquadrada no regime do lucro real trimestral, o PL será aquele existente no último dia do trimestre anterior.

Portanto, o Lucro Líquido do Exercício apurado no final do ano ou do trimestre, conforme o caso, não integra o Patrimônio Líquido para fins de cálculo.

O cálculo é feito mediante a aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre o total do Patrimônio Líquido existente no final do período anterior.

O assunto é disciplinado pela legislação tributária e também pela Comissão de Valores Mobiliários. Veja alguns dos dispositivos mais expressivos: art. 9 da Lei n. 9.249/1995; artigos 347, 348, 668 e 685 do RIR/1999; Instrução Normativa SRF n. 11/1996; Deliberação CVM n. 207/1996 etc.

O registro contábil é simples: basta debitar a conta Juros sobre o Capital Próprio, do grupo das Despesas Financeiras e creditar as contas Juros sobre o Capital Próprio a Pagar, do Passivo Circulante, pelo valor líquido que os acionistas receberão e a conta Imposto de Renda na Fonte a Recolher, também do Passivo Circulante, pelo valor do imposto de renda retido.

Para que o valor desses juros possa ser subtraído da base de cálculo da Provisão para Contribuição Social e da Provisão para o Imposto de Renda, é necessário que não ultrapasse ao maior dos seguintes valores:

- 50% do lucro líquido do período-base, computado antes da dedução dos juros e depois de deduzida a Provisão para Contribuição Social (considerado valor provisório dessa provisão);
- 50% do somatório dos Lucros Acumulados[1] e Reserva de Lucros.

NOTA

- Para fins de cálculo dos juros sobre o capital próprio, não se incluem entre as contas do Patrimônio Líquido sobre as quais os juros devem ser calculados, os valores relativos a Ajustes de Avaliação Patrimonial (art. 57 da Medida Provisória n. 449/2008).

Por deliberação da CVM, as sociedades anônimas que creditarem ou pagarem juros sobre o capital próprio a seus acionistas, contabilizando-os como Despesas Financeiras, deverão efetuar a reversão evidenciando-a na Demonstração do Resultado do Exercício. Entende a CVM que tanto as participações quanto as destinações do Resultado não devem sofrer a influência desses juros.

8.3.2 Deduções do Resultado do Exercício

As deduções são duas: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido.

Esses dois valores, que serão deduzidos da conta Resultado do Exercício, correspondem a obrigações devidas pela empresa ao Governo Federal, que precisam ser calculadas e contabilizadas no momento em que se apura o Resultado do Exercício.

[1] A conta Lucros Acumulados foi excluída do grupo do Patrimônio Líquido pela Lei n. 11.638/2007. A partir de 1/1/08, essa conta é transitória, servindo para receber por transferência o saldo credor da conta Resultado do Exercício, as reversões de reservas e os ajustes de exercícios anteriores e para dar destino ao lucro do exercício sendo seu saldo zerado no final do período.

Provisão para Contribuição Social

Com base no Lucro Líquido apurado no final de cada exercício social, as empresas estão obrigadas a pagar ao Governo Federal uma importância a título de Contribuição Social sobre o Lucro. Essa contribuição destina-se ao financiamento da Seguridade Social.

Para fazer face a esse compromisso fiscal, no momento da apuração do Resultado do Exercício, é criada uma provisão, contabilizada na conta Provisão para Contribuição Social.

A alíquota, bem como a base para o cálculo dessa Provisão, frequentemente é alterado pela legislação tributária, motivo pelo qual, na vida prática, o contabilista deve consultar a referida legislação para adotar os critérios que estiverem em vigor em cada ano.

Para conhecer o valor da referida Provisão, não basta aplicar a alíquota em vigor sobre o Resultado do Exercício antes da Provisão para o Imposto de Renda; é necessário ajustá-lo nos termos da legislação tributária.

Assim, serão deduzidas do Resultado do Exercício, antes da Provisão para o Imposto de Renda, as antecipações concedidas a título de participações por debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados. Em seguida, é feito o ajuste, observando-se as seguintes exclusões e adições:

- Exclusões:
  - resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do Patrimônio Líquido.
  - lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como Receita.
- Adições:
  - Resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do Patrimônio Líquido.

Após ajustar o Resultado do Exercício, obtém-se a base de cálculo da Provisão para Contribuição Social.

Como essa contribuição é paga pela empresa sempre no mês seguinte ao da apuração do resultado, no momento de seu cálculo, será criada uma provisão que poderá ser intitulada de Provisão para Contribuição Social, a ser classificada no Passivo Circulante do Balanço Patrimonial, representando, dessa forma, a obrigação da empresa junto ao Governo Federal.

Provisão para o Imposto de Renda

Com base no Lucro Líquido apurado no final de cada exercício social, as empresas estão obrigadas a pagar ao Governo Federal uma importância a título de Imposto de Renda.

Para fazer face a esse compromisso fiscal, como ocorre com a Contribuição Social, no momento da apuração do Resultado do Exercício, é criada uma provisão, contabilizada na conta Provisão para Imposto de Renda.

A alíquota, bem como a base de cálculo dessa provisão, frequentemente são alteradas pela legislação tributária, motivo pelo qual, na vida prática, o contabilista deve consultar a referida legislação para adotar os critérios que estiverem em vigor em cada ano.

Para conhecer o valor dessa provisão, não basta aplicar a alíquota sobre o Resultado do Exercício. É preciso fazer ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), pois o valor dessa provisão é calculado com base no Lucro Real.

Lucro Real é o Lucro Líquido do Exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. O Lucro Real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, observando as leis comerciais e fiscais, sendo demonstrado no LALUR.

Assim, no LALUR, o Lucro Líquido do Exercício é ajustado observando-se as adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária. Devem ser adicionados (art. 249 do RIR/99):

- os custos, Despesas, encargos, perdas, Provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do Lucro Líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do Lucro Real. Como se pode notar, o dispositivo legal citado refere-se a despesas devidamente contabilizadas pela empresa, as quais não são dedutíveis para fins de cálculo da Provisão para o Imposto de Renda, como as despesas referentes a Provisões não dedutíveis — caso da provisão para créditos de liquidação duvidosa —, as multas fiscais, as multas de trânsito etc.;
- os resultados, rendimentos, Receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do Lucro Líquido, que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do Lucro Real. Trata-se de valores dotados de natureza exclusivamente fiscal, motivo pelo qual não foram contabilizados pela empresa na apuração do Resultado do Exercício, como os créditos tributáveis relativos a ajustes de exercícios anteriores, desde que não tributados anteriormente.

Devem ser excluídos (art. 250 do RIR/99):

- os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do Lucro Líquido do Exercício. Esse dispositivo legal refere-se a valores que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não foram objeto de contabilização pela empresa, como os incentivos às atividades rurais e a depreciação acelerada incentivada. São também abrangidos por esse dispositivo os débitos diretos efetuados na conta Lucros Acumulados relativos a ajustes de exercícios anteriores, desde que sejam dedutíveis;
- os resultados, rendimentos, Receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do Lucro Líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no Lucro Real. Esse dispositivo legal refere-se a valores correspondentes a Receitas devidamente contabilizadas pela empresa, as quais, por força da legislação fiscal, devem ser excluídas para apuração do Lucro Real como os dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas, os resultados de participações societárias avaliados pelo método da equivalência patrimonial, o lucro nas exportações incentivadas, os lucros na alienação de bens desapropriados etc.

Poderá ser compensado, ainda, o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação e observe, ainda, outras condições estabelecidas no art. 250 do RIR/1999. Esse Prejuízo Compensável é o apurado na Demonstração do Lucro Real e registrado no LALUR — parte B.

O LALUR é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-lei n. 1.598/1977, no qual são efetuados cálculos extracontábeis, de modo a ajustar o Resultado do Exercício antes do Imposto sobre a Renda, para se conhecer sua base de cálculo. Sendo assim, temos dois Resultados do Exercício:

a. o Lucro ou Prejuízo Contábil (apurado nos livros contábeis);

b. o Lucro ou Prejuízo Fiscal (apurado no LALUR).

Se na escrita contábil constarem Prejuízos Acumulados, eles poderão ser compensados contabilmente, sem nenhum reflexo fiscal, isto é, o prejuízo acumulado contabilmente poderá não ser o mesmo que conste do LALUR. Assim, o prejuízo compensado

no LALUR antes do Cálculo da Provisão para o Imposto sobre a Renda é o Prejuízo Fiscal. (Quando no LALUR não ocorrer Lucro Real, ocorrerá Prejuízo Fiscal.)

A empresa poderá ter Prejuízo Fiscal no LALUR e não constarem prejuízos na Contabilidade, pois o Prejuízo Contábil, segundo a Lei n. 6.404/1976, será compensado integralmente. Quanto ao prejuízo fiscal apurado em exercícios anteriores, ele poderá ser compensado observando-se os limites fixados pela legislação tributária.

Portanto, não se confunde Prejuízo Fiscal (parte B do LALUR) com Prejuízo Contábil.

É importante salientar, ainda que, a Lei n. 6.404/1976, em seu artigo 189, estabelece que do Resultado do Exercício, após deduzida a Provisão para o Imposto de Renda, deverá ser deduzido, também, os Prejuízos Acumulados, se porventura existirem no Patrimônio Líquido. Estabelece, ainda, o parágrafo único desse mesmo artigo que, se o Resultado do Exercício corresponder a prejuízo, ele deverá ser, obrigatoriamente, absorvido pelas Reservas de Lucros e pela Reserva Legal, nessa ordem.

Como ocorre com a Contribuição Social, sendo o Imposto de Renda também pago pela empresa sempre no mês seguinte ao da apuração do resultado, no momento de seu cálculo, será criada uma provisão que poderá ser intitulada Provisão para Imposto de Renda, a ser classificada também no Passivo Circulante do Balanço Patrimonial, representando, dessa forma, a obrigação da empresa junto ao Governo Federal.

8.3.3 Participações no Resultado do Exercício

As participações correspondem a parcelas do Resultado do Exercício destinadas aos proprietários de debêntures, a empregados, a administradores, aos proprietários de partes beneficiárias e a instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

NOTAS:

- Debêntures são títulos de crédito, emitidos por Sociedades Anônimas, que conferem a seus titulares direitos de créditos junto a elas, nas condições constantes das escrituras de emissão ou dos certificados. Normalmente rendem juros, correção monetária e participação nos lucros. São garantidas pelo Ativo da empresa emissora e asseguram preferência no resgate sobre os demais títulos da empresa. Quando a empresa vende esses títulos, cria para si uma obrigação geralmente a longo prazo, podendo registrar tal obrigação por meio da conta Debêntures a Pagar.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- Partes beneficiárias são títulos negociáveis sem valor nominal e estranhos ao Capital Social que podem ser criados pela Sociedade por Ações, em qualquer tempo. Esses títulos podem ser negociados pela empresa ou cedidos gratuitamente a empregados, clientes etc., de acordo com a vontade da empresa. O único direito que o detentor desses títulos tem é a participação nos lucros, que não poderá ser superior a um décimo do lucro apurado.

A base de cálculo das participações é o Resultado do Exercício após as deduções, diminuído dos prejuízos acumulados.

Veja o que dispõem o artigo 190 da Lei n. 6.404/1976:

> Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

O Resultado do Exercício, após deduzidas as Participações, quando for positivo, denomina-se Lucro Líquido do Exercício e, quando for negativo, denomina-se Prejuízo do Exercício.

Para se conhecer o Lucro Líquido do Exercício ou o Prejuízo do Exercício, na sequência que estamos desenvolvendo, basta apurar o saldo da conta Resultado do Exercício após deduzidas as participações.

Antes da promulgação da Lei n. 11.638/2007, ao chegar nesse ponto dos procedimentos relativos a apuração do Resultado do Exercício e elaboração das demonstrações contábeis, conhecendo o Resultado do Exercício, fosse ele lucro ou prejuízo, o procedimento correto, antes de calcular e contabilizar a destinação desse resultado, era transferi-lo para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Se o resultado fosse lucro, bastaria debitar a conta Resultado do Exercício e creditar a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados; se prejuízo, bastaria debitar a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados e creditar a conta Resultado do Exercício.

A partir de 1º de janeiro de 2008, esse procedimento mudou.

Com a extinção da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados do grupo do Patrimônio Líquido, após apurar o Resultado do Exercício, o procedimento é como apresentado a seguir:

Prejuízo

Se o Resultado do Exercício corresponder a prejuízo, bastará debitar a conta Prejuízos Acumulados e creditar a conta Resultado do Exercício.

Com esse procedimento, a conta Resultado do Exercício fica com saldo igual a zero e o prejuízo apurado ficará devidamente registrado na conta própria do grupo do Patrimônio Líquido. É evidente que esse prejuízo poderá ser assumido pelos sócios, compensado com saldo de reservas etc. Entretanto, como regra, o prejuízo inicialmente será transferido para a conta citada.

Lucro

Se o Resultado do Exercício corresponder a lucro, ele deverá ser totalmente destinado a cobrir prejuízos apurados em exercícios anteriores, à constituição de reservas e à distribuição aos acionistas em forma de dividendos. Contabilmente, antes de dar ao Lucro Líquido do Exercício sua destinação, deve-se transferir o saldo credor da conta Resultado do Exercício para a conta Lucros Acumulados.

A conta Lucros Acumulados, que agora é uma conta transitória, tem por finalidade receber a crédito o Lucro Líquido apurado no exercício e dar a ele as devidas destinações. Essa conta servirá, também, como contrapartida das reversões de Reservas de Lucros, bem como dos ajustes de exercícios anteriores e, no último dia do exercício social terá seu saldo zerado, conforme orientação contida na Nota Explicativa à Instrução CVM n. 469/2008, de 6 de maio de 2008.

8.3.4 Destinações do Resultado do Exercício

São duas as destinações do Resultado do Exercício: reservas e dividendos.

Reservas

Reservas são recursos acumulados no Patrimônio Líquido e visam manter a integridade do Capital Social, garantir a realização de investimentos com recursos próprios, além de serem utilizadas na compensação de prejuízos e no aumento do capital.

Existem dois tipos de reservas: Reservas de Lucros e Reservas de Capital.

Reservas de Lucros

As Reservas de Lucros são aquelas extraídas do Lucro Líquido do Exercício.

Quando essas reservas são constituídas, a parcela do Lucro Líquido correspondente a elas permanece no Patrimônio, evitando que seja distribuída aos sócios em forma de dividendos.

Constituir uma Reserva de Lucros não significa bloquear o respectivo valor em um cofre. Ele continua sendo movimentado normalmente pela empresa em seu capital de giro (Ativo Circulante).

Reserva Legal

Essa reserva está disciplinada no artigo 193 da Lei n. 6.404/1976. Veja:

> Art. 193 — Do Lucro Líquido do Exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da Reserva Legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.
>
> § 1º A companhia poderá deixar de constituir a Reserva Legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das Reservas de Capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.
>
> § 2º A Reserva Legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

A constituição da Reserva Legal é obrigatória somente para as sociedades por ações e, em cada exercício social, corresponderá a 5% do Lucro Líquido do Exercício antes de qualquer outra destinação.

Há duas situações em que a constituição dessa Reserva deixa de ser obrigatória:

- quando seu montante atingir 20% do Capital Social;
- quando seu montante acrescido do montante das Reservas de Capital atingir 30% do Capital Social.

Existe, portanto, dois limites que devem ser observados: um limite obrigatório (primeiro item citado anteriormente) e um limite facultativo (segundo item da mesma lista).

Reservas Estatutárias

São as reservas criadas em virtude de disposições contidas nos estatutos da companhia, os quais fixarão seus limites.

Reservas Livres

São as reservas criadas livremente pela Assembleia Geral (no caso das Sociedades por Ações), por proposta dos órgãos da administração, com fins específicos, como a Reserva para Contingência, a Reserva para Incentivos fiscais, a Reserva de Lucros a realizar etc.

Nos termos do artigo 198 da Lei n. 6.404/1976, a constituição de Reservas de Lucros não poderá prejudicar a distribuição do dividendo obrigatório.

O saldo das Reservas de Lucros, exceto as para contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingindo esse limite, a Assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do Capital Social, ou na distribuição de dividendos. (art. 199 da Lei n. 6.404/1976).

No exercício em que não houver mais razões que justifiquem suas constituições, as Reservas de Lucro deverão ser revertidas para a conta Lucros Acumulados, integrando novamente a base de cálculo das destinações, exceto da Reserva Legal cuja base de cálculo é sempre o Lucro Líquido apurado no final de cada exercício social.

A Reserva Legal não está sujeita à reversão, pois, conforme estabelece o § 2º do artigo 193 da Lei n. 6.404/1976, ela tem por fim assegurar a integridade do capital social e só pode ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Reservas de Capital

As Reservas de Capital originam-se de ganhos em atividades não operacionais que geram aumentos no Patrimônio Líquido sem transitar pelas contas de receitas normais da empresa.

Nos termos do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, serão classificadas como Reservas de Capital as contas que registrarem:

- a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

Conforme você pôde observar, as Reservas de Capital originam-se de ágios recebidos dos subscritores de ações da própria companhia ou da conversão de debêntures em ações, bem como do produto auferido na venda de partes beneficiárias ou de bônus de subscrição.

Exemplo prático:

Suponhamos que uma determinada empresa tenha vendido partes beneficiárias (títulos emitidos sem valor nominal), apurando uma receita de R$ 50.000. A contabilização desse evento será:

Caixa

a Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias

Reserva que se constitui pelo produto de
alienação de partes beneficiárias etc. *50.000*

As Reservas de Capital não estão sujeitas a reversão, sendo utilizadas somente para:

- absorção de prejuízos que ultrapassem as Reservas de Lucros;
- resgate, reembolso ou compras de ações;

- resgate de partes beneficiárias;
- incorporação ao capital social;
- pagamento de dividendos a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada.

NOTA:

- A característica comum a todas as reservas é servir de reforço para o Capital Social, ainda que tenham origens e destinações diversas. Contabilmente, para se aumentar o valor do Capital com incorporação de reservas, basta debitar a conta de Reserva que estiver sendo utilizada para aumento do capital e creditar a conta Capital.

Dividendos

Correspondem à parte do Lucro Líquido do Exercício que é distribuída aos acionistas. As Sociedades por Ações são obrigadas a distribuir anualmente dividendos a seus acionistas, conforme determina o artigo 202 da Lei n. 6.404/1976.

Os critérios para distribuição dos dividendos devem constar do estatuto da companhia, conforme determina a lei. Assim, a porcentagem e a base sobre a qual serão calculados os dividendos poderá ser diferente em cada empresa. Porém, quando, nos estatutos, não constarem critérios para distribuição, os acionistas terão direito de receber 50% do Lucro Líquido, conforme consta do artigo 202 da Lei n. 6.404/1976.

Nos casos das demais sociedades, a porcentagem do lucro líquido que deverá ser distribuída aos sócios. Se não constar do contrato social, será decidida pelos próprios sócios.

Veja cálculos e contabilizações das deduções, participações e destinações do resultado, no exemplo prático da próxima seção.

Atividades Teóricas 1

1. Responda:

1.1 Quando o Resultado do Exercício corresponde a prejuízo, qual será seu destino?

1.2 Suponhamos que seja praxe em uma determinada empresa comercial, destinar 10% do Resultado do Exercício após o Imposto de Renda para os empregados. Considerando que esse resultado tenha sido igual a R$ 50.000 e que no Patrimônio Líquido conste Prejuízos Acumulados no valor de R$ 60.000, quanto os empregados receberão como participação no lucro?

1.3 O que são reservas e para que servem?

1.4 Quantos tipos de reservas existem?

2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:

2.1 A Provisão para Contribuição Social e a Provisão para o Imposto de Renda são deduções do Resultado do Exercício.

2.2 As reservas e os dividendos são participações no Resultado do Exercício.

2.3 O Lucro Líquido do Exercício, depois de deduzidas as Provisões para Contribuição Social e para o Imposto de Renda, dos prejuízos acumulados e das participações, deverá ser totalmente destinado a constituição de reservas e a distribuição aos acionistas, não podendo permanecer saldo na conta Lucros Acumulados no final do exercício.

2.4 Havendo prejuízo no exercício, ele deverá permanecer na conta Prejuízos Acumulados, ainda que exista saldo em contas de Reservas de Lucros, suficiente para compensá-lo.

2.5 Prejuízo Contábil é o mesmo que Prejuízo Fiscal.

2.6 O Prejuízo Contábil é aquele apurado pelos registros contábeis e o Prejuízo Fiscal é aquele apurado no LALUR.

2.7 O LALUR é um livro fiscal no qual são efetuados ajustes no Lucro Líquido do Exercício para se conhecer o Lucro Real.

2.8 A Provisão para o Imposto de Renda corresponde a uma porcentagem aplicada sobre o Lucro Líquido do Exercício.

2.9 O Lucro Real, apurado no LALUR, serve de base para o cálculo da Provisão para o Imposto de Renda.

2.10 O Lucro Real corresponde ao Lucro Líquido do Exercício antes do Imposto de Renda, ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas na lei comercial.

2.11 Quando o Resultado do Exercício corresponder a lucro, este deverá ser obrigatoriamente assumido pelos acionistas da companhia.

2.12 Quando o Resultado do Exercício corresponder a prejuízo, este deverá ser obrigatoriamente absorvido pelas Reservas de Lucro e pela Reserva Legal, nessa ordem.

2.13 O prejuízo cuja compensação é permitida no LALUR para se conhecer o Lucro Real é o Prejuízo Fiscal.

2.14 O Prejuízo Contábil poderá ser compensado integralmente na Contabilidade.

2.15 A base de cálculo das participações é o Resultado do Exercício depois de deduzidas as parcelas relativas às provisões para contribuição social e para o Imposto de Renda e dos Prejuízos Acumulados.

2.16 No exercício social em que o montante da Reserva Legal atingir 20% do valor do Capital Social, ela não precisará ser constituída.

2.17 Após apurado o Resultado do Exercício e efetuadas as contabilizações relativas aos tributos e às participações, o saldo que remanescer na conta Resultado do Exercício será transferido para a conta Lucros Acumulados.

2.18 A conta Lucros Acumulados é patrimonial e integra o grupo do Patrimônio Líquido

2.19 O saldo que remanescer na conta Lucros Acumulados após procedidas as destinações para reservas e dividendos, permanecerá no grupo do Patrimônio Líquido, para futuras destinações.

2.20 A empresa deverá dar destinação a todo o Lucro Líquido apurado no final de cada exercício social.

2.21 A constituição de Reservas de Lucros poderá prejudicar a distribuição do dividendo obrigatório.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 As participações estatutárias de empregados serão determinadas com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a parcela anteriormente calculada.
Essa orientação refere-se a base de cálculo das:

a) deduções.
b) participações.
c) destinações.
d) nenhuma das alternativas.

3.2 Havendo participações a serem subtraídas do Resultado do Exercício, todas elas:

a) terão a mesma base de cálculo.
b) não poderão ser efetuadas.
c) somente poderão ser procedidas após o cálculo e contabilização da Reserva Legal.
d) nenhuma das alternativas.

3.3 As Reservas de Lucros são extraídas:

a) do Lucro Bruto.
b) do Lucro Operacional.
c) do Lucro Líquido antes de deduzidas as participações.
d) do Lucro Líquido.

3.4 Do Lucro Líquido do Exercício, antes de qualquer outra destinação, 5% serão aplicados na constituição da Reserva:

a) de Capital
b) Especial
c) Legal.
d) nenhuma das alternativas.

3.5 Os acionistas terão direito a receber como dividendos 50% do Lucro Líquido no seguinte caso:

a) Quando o lucro for superior ao valor do Capital.
b) Quando o estatuto for omisso quanto à distribuição de dividendos.
c) Quando no Patrimônio Líquido houver Lucros Acumulados.
d) nenhuma das alternativas.

8.4 Exemplo prático

Este exemplo prático envolve os procedimentos necessários à apuração completa do Resultado do Exercício, bem como aqueles relativos aos cálculos e contabilização das deduções, participações e destinações do resultado.

Para facilitar seu entendimento, partiremos do Balanço Patrimonial da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A, levantado em 31 de dezembro de x0; em seguida apresentaremos fatos ocorridos durante o exercício de x1 e os dados necessários para ajustes visando à apuração do Resultado do Exercício, sua destinação e elaboração das demonstrações contábeis.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
BALANÇO PATRIMONIAL
Exercício findo em: 31/12/x0

CONTAS	EXERCÍCIO R$
ATIVO	
ATIVO CIRCULANTE	
DISPONIBILIDADES	
Caixa e Bancos	58.000
Duplicatas a Receber	150.000
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	(6.000)
Estoque de Mercadorias	350.000
Total do Ativo Circulante	552.000

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

CONTAS	EXERCÍCIO R$
ATIVO NÃO CIRCULANTE	
Participação na Controlada A	60.000
Imóveis	130.000
Depreciação Acumulada de Imóveis	(16.000)
Móveis e Utensílios	30.000
Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios	(12.000)
Veículos	50.000
Depreciação Acumulada de Veículos	(10.000)
Fundo de Comércio	20.000
Amortização Acumulada	(4.000)
Total do Ativo Permanente	248.000
Total do Ativo	800.000
PASSIVO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Duplicatas a Pagar	100.000
Bancos conta Empréstimos	50.000
Contas a Pagar	40.000
Dividendos a Pagar	20.000
Total do Passivo Circulante	210.000
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	500.000
Reserva Legal	20.000
Reserva para Investimentos	70.000
Total do Patrimônio Líquido	590.000
Total do Passivo	800.000

Fatos ocorridos durante o exercício de x1:

1. Compra de Mercadorias a prazo, no valor de R$ 2.000.000, com ICMS no valor de R$ 360.000.
2. Vendas de Mercadorias, a prazo, no valor de R$ 3.500.000, com ICM no valor de R$ 630.000.
3. Valor de R$ 2.164.000 recebido de clientes, com desconto de R$ 20.000. Montante no valor de R$ 30.000 refere-se a juros.
4. Duplicatas consideradas incobráveis e baixadas no exercício no valor de R$ 6.000.
5. Pagamentos a Fornecedores, no valor de R$ 1.610.000, sendo que desse montante, R$ 10.000 corresponde a juros.
6. Mercadorias no valor de R$ 100.000 foram devolvidas a fornecedores, com ICMS no valor de R$ 18.000.
7. Recebemos em devolução, de clientes, mercadorias no valor de R$ 50.000, com ICMS no valor de R$ 9.000.
8. Foi aplicado no Banco Urupês S/A, o montante de R$ 200.000.
9. Compra, à vista, de computadores e periféricos, no valor de R$ 50.000. Vale observar que entraram em operação no mês de abril.
10. Foram descontadas Duplicatas junto ao Banco Urupês S/A, no valor de R$ 600.000. O banco cobrou R$ 60.000 de juros e R$ 10.000 de comissões e taxas.
11. Compra, à vista, de materiais para embalagem, no valor de R$ 30.000. (Lançar em Estoques.)
12. A empresa firmou contrato de seguro por um ano, com a Cia Seguradora Ipanema, para cobrir contra riscos, estoques e bens de uso, no montante de R$ 500.000, tendo pagado prêmio, à vista, no valor de R$ 24.000.
    Observa-se que, do montante segurado, R$ 200.000 cobre bens do Ativo Imobilizado e R$ 300.000 cobre estoques.
13. Pagamentos de saldos constantes do Balanço de 31.12.x0, como segue:

Bancos conta Empréstimos	50.000
Contas a Pagar	40.000
Dividendos a Pagar	20.000
Total	110.000

14. Apropriar a importância de R$ 103.000 referente a COFINS calculada sobre o faturamento ocorrido durante o exercício. Considerar que, desse montante, R$ 63.000 foram recolhidos em dinheiro.
15. Apropriar a importância de R$ 56.000 referente ao PIS sobre faturamento incidente sobre o total das vendas realizadas no Exercício. Considerar que desse montante, R$ 46.000 foram recolhidos em dinheiro.
16. As despesas com salários e encargos incorridas durante o exercício social importaram em R$ 500.000. Desse montante, R$ 300.000 foram pagos durante o exercício. Atribua 20% para a área administrativa e 80% para a área comercial. Observe, ainda, para fins de elaboração da Demostração do Valor Adicionado (DVA), que desse montante, R$ 150.000 refere-se a despesas com a Previdência Social.

17. Impostos e taxas incorridos durante o Exercício Social no valor de R$ 25.000. Foram pagos, durante o exercício, R$ 15.000. Considere que R$ 10.000 refere-se a área comercial.
18. Compras, à vista, de material de expediente, no montante de R$ 20.000. Contabilizar em Conta de Estoque.
19. Energia elétrica consumida durante o exercício no montante de R$ 30.000, sendo que R$ 25.000 foram pagos. Observe que 60% do consumo ocorreu na área comercial.
20. Despesas com combustíveis incorridas durante o exercício, no valor de R$ 22.000, pagas durante o exercício. Os veículos são todos da área comercial.
21. Multas de trânsito pagas durante o exercício social, no valor de R$ 5.000.
22. Despesas com água e esgoto incorridas durante o exercício social, no valor de R$ 3.000, sendo pagas em dinheiro. Atribuir à área administrativa.
23. Os acionistas decidiram aumentar o capital com integralização em dinheiro no montante de R$ 100.000, correspondendo a 100.000 ações ordinárias. Considere que o capital da sociedade era composto por 500.000 ações ordinárias.
24. Venda, à vista de um terreno, por R$ 10.000. Observe que o referido terreno estava contabilizado por R$ 30.000 e não tinha sido depreciado.

Considerando-se que durante o exercício de x1 ocorreram somente esses os 24 fatos, pede-se:

1. Escriturar os fatos em partidas de Diário e nos Razonetes, considerando que:
   a. a empresa adota o sistema de inventário periódico para o registro das operações com mercadorias;
   b. a empresa está sujeita ao regime cumulativo para fins de contribuição do PIS e da COFINS.
2. Levantar o primeiro Balancete de Verificação em 31/12/x1, após ter concluído a contabilização dos fatos supra.
3. Apurar o Resultado Operacional Bruto, sabendo-se que o estoque final de mercadorias importou em R$ 388.000.
4. Apurar o Resultado Operacional Líquido, considerando os seguintes ajustes:
   a. Apropriar a importância de R$ 30.000 referente a ganhos em aplicações financeiras de liquidez imediata;
   b. Apropriar as seguintes contribuições incidentes sobre as receitas financeiras;
      • COFINS: R$ 900;
      • PIS: R$ 400.

   c. Ajustar as contas ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher;
   d. Considerar que o estoque final de material de expediente importou em R$ 10.000. Atribuir 50% para a área comercial e 50% para a área administrativa;
   e. Considerar que o estoque final de material de embalagem importou em R$ 5.000. Atribuir 100% para a área comercial;
   f. Depreciar:
      • Computadores e Periféricos pela taxa de 20%a.a., considerando que entraram em operação no mês de abril;
      • Móveis e Utensílios pela taxa de 10% a.a.;
      • Imóveis pela taxa de 4% a.a.;
      • Veículos pela taxa de 20% a.a.

      Atribuir 70% da depreciação para área comercial e 30% para área administrativa.
   g. Amortizar Fundo de Comércio pela taxa de 20% a.a. Atribuir 100% para área administrativa;
   h. Criar Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa pela taxa de 1% sobre o saldo de Duplicatas a Receber;
   i. Considerar que o prêmio de seguro foi pago em 1 de julho, pelo período de um ano. Ajustar;
   j. Avaliar o investimento na controlada A, pelo MEP, considerando que o Patrimônio Líquido da investida no final do exercício de x1 corresponde a R$ 300.000, conforme Balanço levantado dentro de 60 dias da data do Balanço. Considerar, ainda, que a participação na controlada A corresponde a 60%;
   l. Apropriar juros sobre o capital próprio, pela TJLP de 8%, com IR na fonte pela alíquota de 15%;
   m. Apurar o resultado operacional líquido, transferindo os saldos das contas de Despesas e de Receitas Operacionais para a conta Resultado do Exercício.
5. Apurar o resultado líquido do exercício, transferindo os saldos das contas de Outras Receitas e de Outras Despesas para a conta Resultado do Exercício.
6. Deduções e participações do Resultado do Exercício:
   a. Calcular e contabilizar a Provisão para Contribuição Social, pela taxa de 10%. Considerar como dedutível da base de cálculo, a receita de participação societária no valor de R$ 120.000;
   b. Calcular e contabilizar a provisão para o Imposto de Renda pela taxa de 15%. Para fins de cálculo do Lucro Real, excluir do Resultado do Exercício

a receita de participação societária e incluir as multas de trânsito e a quota da provisão para créditos de liquidação duvidosa do período;

c. Calcular e contabilizar participações de 10% para empregados e de 10% para administradores.

7. Destinações do Lucro Líquido do Exercício:
   - 5% para Reserva Legal;
   - 20% para reserva para investimentos;
   - o restante para os acionistas.

8. Elaborar as seis demonstrações financeiras exigidas pela Lei n. 6.404/1976.

Solução:

1. Escriturar os fatos citados em partidas de Diário:

DIÁRIO

(Para sua conferência, somente contas e valores)

(1) Diversos
a Duplicatas a Pagar
Compras de Mercadorias 1.640.000
ICMS a Recuperar .... 360.000 — 2.000.000

(2.1) Duplicatas a Receber
a Vendas de Mercadorias 3.500.000

(2.2) ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher 630.000

(3) Diversos
a Duplicatas a Receber
Caixa 2.124.000
Descontos Concedidos .... 20.000 — 2.144.000

(4) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
a Duplicatas a Receber 6.000

(5) Diversos
a Caixa e Bancos
Duplicatas a Pagar 1.600.000
Juros Passivos .... 10.000 — 1.610.000

(6) Duplicatas a Pagar
a Diversos
a Compras Anuladas 82.000
a ICMS a Recuperar .... 18.000 — 100.000

(7.1) Vendas Anuladas
a Duplicatas a Receber 50.000

(7.2) ICMS a Recolher
a ICMS sobre Vendas 9.000

(8) Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
a Caixa e Bancos 200.000

(9) Computadores e Periféricos
a Caixa e Bancos 50.000

(10) Diversos
a Duplicatas Descontadas
Caixa e Bancos 530.000
Juros Passivos a Vencer 60.000
Despesas Bancárias .... 10.000 — 600.000

(11) Estoque de Material de Embalagem
a Caixa e Bancos 30.000

(12.1) Prêmios de Seguro a Vencer
a Caixa e Bancos 24.000

(12.2) Seguros Contratados
a Contratos de Seguros 500.000

(13) Diversos
a Caixa e Bancos
Bancos conta Empréstimos 50.000
Contas a Pagar 40.000
Dividendos a Pagar 20.000 110.000

(14) COFINS
a Diversos
a Caixa e Bancos 63.000
a COFINS a Recolher 40.000 103.000

(15) PIS sobre Faturamento
a Diversos
a Caixa e Bancos 46.000
a PIS a Recolher 10.000 56.000

(16) Salários e Encargos
a Diversos
a Caixa e Bancos 300.000
a Salários e Encargos a Pagar 200.000 500.000

(17) Impostos e Taxas
a Diversos
a Caixa e Bancos 15.000

a Impostos e Taxas a Pagar 10.000 25.000

(18) Estoque de Material de Expediente
a Caixa e Bancos 20.000

(19) Energia Elétrica
a Diversos
a Caixa e Bancos 25.000
a Contas a Pagar 5.000 30.000

(20) Combustíveis
a Caixa e Bancos 22.000

(21) Multas de Trânsito
a Caixa e Bancos 5.000

(22) Água e Esgoto
a Caixa e Bancos 3.000

(23) Caixa e Bancos
a Capital 100.000

(24) Diversos
a Imóveis
Caixa e Bancos 10.000
Perdas na Baixa de bens do Ativo Permanente 20.000 30.000

2. Levantar o primeiro Balancete de Verificação:

Primeiro Balancete de Verificação levantado em 31/12/x1

N.	CONTAS	SALDO	
		DEVEDOR	CREDOR
1	Caixa e Bancos	299.000	
2	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata	200.000	
3	Duplicatas a Receber	1.450.000	
4	Duplicatas descontadas		600.000
5	ICMS a Recuperar	342.000	
6	Estoque de Mercadorias	350.000	
7	Estoque de Material de Embalagem	30.000	
8	Estoque de Material de Expediente	20.000	
9	Juros Passivos a Vencer	60.000	
10	Prêmios de Seguro a Vencer	24.000	
11	Participação na Controlada A	60.000	
12	Computadores e Periféricos	50.000	
13	Imóveis	100.000	
14	Depreciação Acumulada de Imóveis		16.000
15	Móveis e Utensílios	30.000	
16	Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios		12.000
17	Veículos	50.000	
18	Depreciação Acumulada de Veículos		10.000
19	Fundo de Comércio	20.000	
20	Amortização Acumulada		4.000
21	Duplicatas a Pagar		400.000
22	ICMS a Recolher		621.000
23	COFINS a Recolher		40.000
24	PIS a Recolher		10.000
25	Salários e Encargos a Pagar		200.000
26	Impostos e Taxas a Pagar		10.000
27	Contas a Pagar		5.000
28	Capital		600.000
29	Reserva Legal		20.000
30	Reserva para Investimentos		70.000
31	Seguros Contratados	500.000	
32	Contratos de Seguro		500.000
33	Compras de Mercadorias	1.640.000	
34	Compras Anuladas		82.000
35	Vendas de Mercadorias		3.500.000
36	Vendas Anuladas	50.000	
37	ICMS sobre Vendas	621.0000	
38	COFINS sobre Faturamento	103.000	
39	PIS sobre Faturamento	56.000	
40	Descontos Concedidos	20.000	
41	Juros Passivos	10.000	
42	Despesas Bancárias	10.000	
43	Impostos e Taxas	25.000	
44	Energia Elétrica	30.000	
45	Combustíveis	22.000	
46	Multas de Trânsito	5.000	
47	Água e Esgoto	3.000	
48	Perdas na Baixa de bens do Ativo Permanente	20.000	
49	Salários e Encargos	500.000	
	Totais	6.700.000	6.700.000

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

3. Apurar o Resultado Operacional Bruto, sabendo-se que o estoque final de mercadorias importou em R$.

Cálculos extracontábeis

CMV = 350.000 + 1.640.000 – 82.000 – 388.000 = 1.520.000

RCM = 3.500.000 – 50.000 – 621.000 – 103.000 – 56.000 – 1.520.000 = 1.150.000

(25) CMV

a Diversos

a Estoque de Mercadorias *350.000*

a Compras de Mercadorias *1.640.000* *1.990.000*

(26) Diversos

a CMV

Estoque de Mercadorias *388.000*

Compras Anuladas *82.000* *470.000*

(27) Vendas

a RCM *3.500.000*

(28) RCM

a Diversos

a Vendas Anuladas	50.000	
a ICMS sobre Vendas	621.000	
a COFINS sobre Faturamento	103.000	
a PIS sobre Faturamento	56.000	
a CMV	1.520.000	2.350.000

(29) RCM

a Lucro sobre Vendas 1.150.000

4. Apurar o Resultado Operacional Líquido, considerando os seguintes ajustes:

a. Apropriar a importância de R$ 30.000 referente a ganhos em aplicações financeiras de liquidez imediata.

(30) Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata

a Receitas de Aplicações Financeiras 30.000

b. Apropriar as seguintes contribuições incidentes sobre as receitas financeiras:

- COFINS: R$ 900;
- PIS: R$ 400.

(31) Diversos

a Diversos

COFINS s/ Receitas Financeiras	900	
PIS sobre Receitas Financeiras	400	1.300
a COFINS a Recolher	900	
a PIS a Recolher	400	1.300

c. Ajustar as contas ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher.

(32) ICMS a Recolher

a ICMS a Recuperar 342.000

d. Considerar que o estoque final de material de expediente importou em R$ 10.000. Atribuir 50% para a área comercial e 50% para a área administrativa.

(33) Material de Expediente

a Estoque de Material de Expediente 10.000

e. Considerar que o estoque final de material de embalagem importou em R$ 5.000. Atribuir 100% para a área comercial.

(34) Material de Embalagem

a Estoque de Material de Embalagem 25.000

f. Depreciar:

- Computadores e Periféricos pela taxa de 20% a.a., considerando que entraram em operação no mês de abril;
- Móveis e Utensílios, 10% a.a.;
- Imóveis, 4% a.a.;
- Veículos, 20% a.a.

Atribuir 70% da depreciação para área comercial e 30% para área administrativa.

(35) Depreciação

a Diversos

a Depreciação Acumulada de Comp. e Per	7.500	
a Depreciação Acumulada de Móv. Utens.	3.000	
a Depreciação Acumulada de Imóveis	4.000	
a Depreciação Acumulada de Veículos	10.000	24.500

g. Amortizar Fundo de Comércio, pela taxa de 20% a.a. Atribuir 100% para área Administrativa.

(36) Amortização

a Amortização Acumulada 4.000

h. Criar provisão para créditos de liquidação duvidosa pela taxa de 1% sobre o saldo de Duplicatas a Receber.

(37) Despesas com Créditos de Liquidação Duvidosa

a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa 14.500

---

i. Considerar que o prêmio de seguro foi pago em 1 de julho, pelo período de um ano. Ajustar.

(38) Prêmios de Seguro

a Prêmios de Seguro a Vencer 12.000

---

j. Avaliar o investimento na controlada A, pelo MEP, considerando que o Patrimônio Líquido da investida no final do exercício de x1 corresponde a R$ 300.000, conforme Balanço levantado dentro de 60 dias da presente data. Considerar, ainda, que a participação na controlada A corresponde a 60%.

Os procedimentos para avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial você estudou na Seção Método da equivalência patrimonial do Capítulo 5.

(39) Participação na Controlada A

a Receitas de Participações Societárias (MEP) 120.000

---

l. Apropriar juros sobre o capital próprio, pela TJLP de 8%, com IR na fonte pela alíquota de 15%.

Cálculos

8% sobre PL exercício anterior (590.000) = 47.200

IR: 15% sobre 47.200 = 7080

(40) Juros sobre o Capital Próprio

a Diversos

a Juros sobre o Capital Próprio a Pagar 40.120

a IRR Fonte a Recolher 7.080   47.200

---

m. Apurar o Resultado Operacional Líquido, transferindo os saldos das contas de Despesas e de Receitas operacionais para a conta Resultado do Exercício.

(41) Resultado do Exercício

a Diversos

Transferência que se processa dos saldos das contas de despesas operacionais, como segue

a Descontos concedidos

Saldo desta conta.. 20.000

a Juros Passivos

Idem 10.000

a Despesas Bancárias

Idem 10.000

a Juros sobre o Capital Próprio

Idem 47.200

a Salários e Encargos

Idem 500.000

a Impostos e Taxas

Idem 25.000

a Energia Elétrica

Idem 30.000

a Combustíveis

Idem 22.000

a Multas de Trânsito

Idem 5.000

a Água e Esgoto

Idem 3.000

a COFINS sobre Receitas Financeiras

Idem 900

a PIS sobre Receitas Financeiras

Idem 400

a Material de Expediente

Idem 10.000

a Material de Embalagem

Idem 25.000

a Depreciação

Idem 24.500

a Amortização

Idem 4.000

a Despesas com Créd. Liq. Duv.

Idem 14.500

a Prêmios de Seguro

Idem 12.000   763.500

---

(42) Diversos

a Resultado do Exercício

Transferência que se processa dos saldos das contas de receitas operacionais, como segue

Lucros sobre Vendas		
Saldo desta conta	*1.150.000*	
Receitas de Aplicações Financeiras		
Idem	*30.000*	
Receitas de Participações Societárias		
Idem	*120.000*	*1.300.000*

5. Apurar o Resultado Líquido do Exercício, transferindo os saldos das contas de Outras Receitas e de Outras Despesas para a conta Resultado do Exercício.

(43) Resultado do Exercício

a Perdas na Baixa de bens do Ativo Permanente

Transferência que se processa do saldo da segunda para a primeira das contas supra para apuração do resultado líquido do exercício *20.000*

6. Deduções e participações do Resultado do Exercício:

a. Calcular e contabilizar a Provisão para Contribuição Social, pela taxa de 10%. Considerar como dedutível da base de cálculo, a receita de participação societária no valor de R$ 120.000.

Cálculos extracontábeis:

Resultado do Exercício antes das deduções	516.500
– Receitas de Participações Societárias (MEP)	(120.000)
= Base de cálculo	396.500

10% de 396.500 = 39.650

b. Calcular e contabilizar a Provisão para o Imposto de Renda pela taxa de 15%. Para fins de cálculo do Lucro Real, excluir do Resultado do Exercício a Receita de Participação Societária e incluir as multas de trânsito e a quota da Provisão para créditos de liquidação duvidosa do período.

Cálculos

Lucro Real:

Resultado do Exercício (lucro)	516.500
– Receitas de Participações Societárias (MEP)	(120.000)
+ Multas de Trânsito	5.000
+ Despesas com Prov. Cred. Liq. Duv.	14.500
= Lucro Real	416.000

15% sobre 416.000 = 62.400

(44) Resultado do Exercício

a Diversos

Deduções do resultado como segue:

a Provisão para Contribuição Social		
Conf. cálculos	*39.650*	
a Provisão para Imposto de Renda		
Conf. cálculos	*62.400*	*102.050*

c. Calcular e contabilizar participações 10% para empregados e de 10% para administradores.

Cálculos

Base de cálculo para empregados	414.450
– Participações Empregados	(41.445)
= Base para administradores	373.005
– Participações Administradores	(37.300)
= Saldo após participações	335.705

(45) Resultado do Exercício

a Diversos

Pela participação no resultado, como segue:

a Participações a Empregados a Pagar		
Conf. cálculos	*41.445*	
a Participações Administradores a Pagar		
Conf. cálculos	*37.300*	*78.745*

(46) Resultado do Exercício
a Lucros Acumulados
Lucro líquido apurado no período *335.705*

---

7. Destinações do Lucro Líquido do Exercício:

- 5% para Reserva Legal
- 20% para Reserva para Investimentos
- o restante para os acionistas

Cálculos

Lucro líquido do exercício	335.705
– 5% Reserva Legal	(16.785)
= Base de cálculo para demais reservas	318.920
– 20% Reserva para Investimentos	(63.784)
= Saldo para dividendos	255.136

(47) Lucros Acumulados
a Diversos
Pela destinação do lucro líquido
do exercício, como segue:
a Reserva Legal
5% conf. dispositivo legal *16.785*
a Reserva para Investimentos
20% conf. dispositivo estatutário *63.784*
a Dividendos a Pagar
Conforme dispositivo estatutário *255.136* *335.705*

Após esse lançamento que encerra os procedimentos contábeis relativos à escrituração da apuração e à destinação do resultado, todas as contas de resultado ficaram com saldo igual a zero, estando devidamente encerradas no livro Razão, permanecendo abertas, com saldos, apenas as contas patrimoniais e extrapatrimoniais.

Resta agora, a elaboração das demonstrações financeiras que você estudará no capítulo seguinte.

CAPÍTULO 9

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

9.1 Conceito

Demonstrações financeiras ou **demonstrações contábeis** são relatórios elaborados com base na escrituração mercantil mantida pela empresa, com a finalidade de apresentar aos diversos usuários informações principalmente de natureza patrimonial, econômica e financeira, relativas à gestão do Patrimônio ocorrida durante um exercício social.
Conforme consta do item 9 da NBC TG26, as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade.
O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas.
As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados.

O exercício social, em cujo final as entidades em geral devem apurar seus resultados e elaborar as demonstrações financeiras, tem duração de um ano e a data de seu término deverá ser fixada no estatuto (art. 175 da Lei n. 6.404/1976).

São usuários das informações contábeis as pessoas físicas e jurídicas que as utilizam para registrar e controlar a movimentação de seus patrimônios ou que, direta ou indiretamente, tenham interesse no controle, na apuração de resultados, na avaliação da situação patrimonial, econômica e financeira e na análise do desempenho e desenvolvimento de uma ou mais entidades, como empresário (empresas individuais), sócios e acionistas (empresas societárias), gerentes, administradores, Governo, fornecedores, clientes, bancos etc.

As informações de ordem econômica dizem respeito ao fluxo de Receitas e de Despesas, evidenciando os lucros ou os prejuízos.

As informações de ordem financeira referem-se ao Fluxo de Caixa (entradas e saídas de dinheiro).

A Lei n. 6.404/1976 trata das demonstrações financeiras nos artigos 176 a 188, sendo que no art. 176 determina que, ao fim de cada exercício social, a diretoria das sociedades por ações, fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do Patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- Balanço Patrimonial
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
- Demonstração do Resultado do Exercício
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Demonstração do Valor Adicionado

No § 2º do art. 186, essa mesma lei dispensa as companhias da obrigatoriedade de elaborar a demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, desde que elaborem a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido.

É importante salientar que a demonstração do valor adicionado só é obrigatória para as sociedades anônimas de capital aberto e que a companhia fechada com Patrimônio Líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 está dispensada da elaboração da demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Lei n. 6.404/1976, estabelece também que:

- as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior;
- nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada sua natureza e não ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes";
- as demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral;
- as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

A Lei n. 6.404/1976 estabelece, ainda que as demonstrações financeiras das companhias abertas sejam obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes registrados na CVM e que observem, ainda, as normas expedidas por essa Comissão, as quais serão elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

A Lei n. 6.404/1976, em seu art. 289, determina ainda que:

- as Sociedades Anônimas de Capital Aberto (aquelas que têm autorização para negociar suas ações no mercado de capitais) são obrigadas a publicar as demonstrações financeiras, anualmente, no órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme o lugar em que esteja situada a sede da companhia, e em outro jornal de grande circulação editado na mesma localidade;
- a Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar que as publicações ordenadas pela Lei n. 6.404/1976 sejam feitas, também, em jornal de grande circulação nas localidades em que os valores mobiliários da companhia sejam negociados em bolsa ou em mercado de balcão, ou disseminadas por algum outro meio que assegure sua ampla divulgação e imediato acesso às informações. As publicações das demonstrações financeiras poderão ser feitas adotando-se como expressão monetária o milhar de reais;
- é permitido às companhias abertas disponibilizar suas demonstrações financeiras na rede mundial de computadores.

9.2 Balanço patrimonial

9.2.1 Conceito

O **Balanço Patrimonial** é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, em uma determinada data, o Patrimônio e o Patrimônio Líquido da entidade.

Essa demonstração deve compreender todos os bens e direitos, tanto tangíveis (materiais) como intangíveis (imateriais), as obrigações e o Patrimônio Líquido da entidade.

9.2.2 Estrutura do Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial deve ser estruturado observando-se a disciplina contida nos artigos 178 a 184 da Lei n. 6.404/1976.

O *caput* do artigo 178 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que, no Balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do Patrimônio que registram, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

O Balanço Patrimonial, portanto, é composto por duas partes: Ativo e Passivo.

Tradicionalmente é apresentado em um gráfico em forma de "T". Como o "T" tem dois lados, ficou convencionado que o lado esquerdo é o lado do Ativo e que o lado direito é o lado do Passivo.

Portanto, ao olhar para um Balanço Patrimonial representado no gráfico em forma de "T", o lado direito, lado do Passivo, composto por obrigações e Patrimônio Líquido, revela a origem dos recursos totais que a empresa tem a sua disposição e que estão aplicados no patrimônio. As obrigações representam os recursos derivados de terceiros (capitais de terceiros), enquanto o Patrimônio Líquido mostra a origem dos recursos derivados dos proprietários (capitais próprios). O Ativo revela a aplicação desses recursos totais, isto é, mostra em que a empresa investiu todo o capital (próprio e de terceiros) que tem a sua disposição.

9.2.3 Elaboração do Balanço Patrimonial

Para elaborar o Balanço Patrimonial, é preciso que o Resultado do Exercício tenha sido apurado e que todos os lançamentos necessários a essa apuração estejam devidamente registrados nos livros Diário e Razão, bem como em outros livros ou documentos conforme requeira cada caso.

Você já sabe que, no momento da apuração do Resultado do Exercício, vários procedimentos precisam ser realizados, principalmente para que os saldos de todas as contas existentes na escrituração da empresa estejam devidamente ajustados e corretos, permitindo que o resultado apurado reflita adequadamente a real situação econômica e financeira da entidade.

Dentre esses procedimentos, está a análise cuidadosa dos saldos de todas as contas patrimoniais que irão compor o Balanço Patrimonial da entidade, objetivando a correta avaliação desses saldos conforme disciplina contida nos artigos 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

É importante salientar que uma das inovações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações pela Lei n. 11.638/2007 foi a possibilidade de se ajustar a valor presente os saldos das contas representativas de direitos e de obrigações de longo prazo, bem como os de curto prazo, quando relevantes. (Incisos VIII e III dos artigos 183 e 184 respectivamente). Esse assunto foi disciplinado pela CVM por meio do artigo 8 da Instrução n. 469 de 2 de maio de 2008 e pela Nota Explicativa à essa Instrução, de 6 de maio de 2008, e também pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do Pronunciamento Técnico CPC n. 12/2008.

Essas avaliações integram os procedimentos necessários à apuração do Resultado do Exercício, uma vez que, em decorrência de ajustes a serem efetuados nas contas patrimoniais, o Resultado do Exercício será afetado.

Os critérios para avaliação das contas do Ativo e do Passivo, conforme já abordamos, são encontrados nos artigos 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

9.2.4 Modelo de Balanço Patrimonial

Companhia:
BALANÇO PATRIMONIAL
Exercício findo em:

CONTAS	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
ATIVO		
ATIVO CIRCULANTE		
DISPONIBILIDADES		
Caixa e Bancos		
CLIENTES		
Duplicatas a Receber		
(–) Duplicatas Descontadas		
(–) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa		
OUTROS CRÉDITOS		
Arrendamentos Ativos a Receber		
TRIBUTOS A RECUPERAR		
Impostos e Contribuições a Recuperar		
INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS A CURTO PRAZO		
Ações de Outras Empresas		
(–) Provisão para Redução ao Valor de Mercado		
ESTOQUES		
Estoque de Mercadorias		
(–) Provisão para Redução ao Valor de Mercado		
DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE		
Prêmios de Seguro a Vencer		
ATIVO NÃO CIRCULANTE		
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		
CLIENTES		
Duplicatas a Receber		
(–) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa		

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

CONTAS	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS (TRANSAÇÕES NÃO USUAIS)		
Empréstimos a Diretores		
INVESTIMENTOS		
AVALIADOS PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL		
Participação na Controlada A		
AVALIADOS PELO MÉTODO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO		
Participação na Coligada X		
(–) Provisão para Perdas Permanentes		
OUTROS INVESTIMENTOS		
Imóveis de Renda		
IMOBILIZADO		
Computadores e Periféricos		
(–) Depreciação Acumulada		
Jazidas		
(–) Exaustão Acumulada		
INTANGÍVEL		
Fundo de Comércio		
(–) Amortização Acumulada		
PASSIVO		
PASSIVO CIRCULANTE		
OBRIGAÇÕES A FORNECEDORES		
Duplicatas a Pagar		
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
Bancos conta Empréstimo		
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS		
Impostos e Contribuições a Recolher		
Provisão para Imposto de Renda		
OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS		
Salários e Encargos a Pagar		
OUTRAS OBRIGAÇÕES		
Contas a Pagar		

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

CONTAS	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
PARTICIPAÇÕES E DESTINAÇÕES DO LUCRO LÍQUIDO		
Participações de Empregados a Pagar		
Dividendos a Pagar		
PASSIVO NÃO CIRCULANTE		
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
OBRIGAÇÕES A FORNECEDORES		
Duplicatas a Pagar		
OBRIGAÇÕES A PESSOAS LIGADAS (Transações não usuais)		
Empréstimos a Pagar para Controladora		
RECEITAS DIFERIDAS		
RECEITAS RECEBIDAS ANTECIPADAMENTE		
Aluguéis Ativos a Vencer		
(–) CUSTOS/DESPESAS OU ENCARGOS VINCULADOS ÀS RECEITAS		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
CAPITAL SOCIAL		
Capital Subscrito		
(–) Capital a Realizar		
RESERVAS		
RESERVAS DE CAPITAL		
Reserva de Ágio na Emissão de Ações/Quotas		
RESERVAS DE LUCROS		
Reserva Legal		
(–) Ações em Tesouraria		
(+ ou –) Ajustes de Avaliação Patrimonial		
(–) Prejuízos Acumulados		

9.2.5 Estudo dos componentes do Balanço Patrimonial

Ativo

No Ativo, as contas representativas dos bens e dos direitos serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, em dois grandes grupos: Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.

Grau de liquidez é o maior ou menor prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

Ativo Circulante

O Ativo Circulante é composto pelos bens e pelos direitos que estão em frequente circulação no Patrimônio. Basicamente, são valores já realizados (transformados em dinheiro) ou que serão realizados até o término do exercício social subsequente.

Neste grupo do Ativo devem constar as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Na prática, o grupo dos direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte normalmente é subdividido em: Clientes, Outros Créditos, Tributos a Recuperar, Investimentos Temporários a Curto Prazo e Estoques.

Disponibilidades são as importâncias em dinheiro que estão no caixa ou que estão depositadas em nome da empresa, em estabelecimentos bancários. Os valores existentes nos estabelecimentos bancários considerados disponíveis são aqueles depositados em contas-correntes à disposição da empresa ou em contas de aplicações que possam ser convertidas em dinheiro a qualquer momento. As contas classificadas nesse subgrupo são as que possuem o maior grau de liquidez dentre todas as demais contas do Ativo.

Clientes compreendem os direitos a receber de terceiros, decorrentes de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços realizados a prazo.

Figuram, ainda, nesse subgrupo, como retificadoras (redutoras), as seguintes contas:

- Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa — relativa ao valor da respectiva Provisão, calculada no exercício do Balanço;
- Duplicatas Descontadas — representativa dos títulos de emissão da empresa descontados junto a estabelecimentos bancários;
- Outros Créditos — representativa dos demais direitos que a empresa tem para receber de terceiros e que não correspondam a direitos decorrentes de vendas a prazo de mercadorias ou de serviços. As contas que normalmente devem figurar neste subgrupo são Adiantamentos a Fornecedores, Adiantamentos a Empregados, Vendas a prazo de bens do Ativo Permanente, Empréstimos esporádicos efetuados mediante Notas Promissórias, Aluguéis a Receber etc.
- Tributos a Recuperar — representativa dos direitos da empresa junto aos Governos Municipal, Estadual ou Federal. Esses direitos decorrem de impostos, taxas ou contribuições recolhidos antecipadamente ou indevidamente ou, ainda, que, por força da legislação, gerem para a empresa direitos de compensação em até 12 meses.

- Investimentos Temporários a Curto Prazo — representativa das aplicações de dinheiro em títulos e valores mobiliários, representativos ou não do capital de outras empresas. Trata-se de investimentos efetuados com caráter especulativo, e que serão convertidos em dinheiro mediante venda ou resgate, em até 12 meses. Nesse subgrupo do Ativo Circulante, poderá figurar, como redutora, a Provisão para Redução ao Valor de Mercado quando o preço de aquisição dos títulos tiver valor de mercado inferior ao custo de aquisição.

Estoques compreendem os bens destinados à produção (matéria-prima, materiais secundários etc.), à prestação de serviços (materiais diversos), à venda (mercadorias ou produtos) ou ao consumo (materiais de limpeza, expediente, embalagem etc.). Os estoques de mercadorias e de produtos acabados serão transformados em dinheiro quando vendidos à vista; os estoques de materiais destinados ao processo produtivo serão transformados em custos quando incorporados aos produtos em fabricação; os estoques de materiais destinados a prestação de serviços serão convertidos em custos por ocasião de suas aplicações na prestação dos serviços; e, os estoques de materiais de consumo serão transformados em despesas quando consumidos.

Poderão figurar ainda, nesse subgrupo, algumas contas redutoras, como Provisão para Redução ao Valor de Mercado, criada com base na regra "custo ou mercado, dos dois o mais baixo", visando a ajustar o valor dos estoques ao valor de mercado quando este for inferior ao custo de aquisição dos referidos materiais.

Despesas pagas antecipadamente compreendem as despesas do exercício seguinte, pagas no exercício atual.

Ativo Não Circulante

Este grupo é o oposto do Ativo Circulante. Enquanto no Ativo Circulante são classificadas contas que representam bens e direitos que estão em circulação constante na empresa, isto é, que giram em prazo inferior a um ano, no Ativo Não Circulante, são classificadas contas representativas de bens e direitos com pequena ou nenhuma circulação.

A Lei n. 6.404/1976 divide o Ativo Não Circulante em 4 partes:

a) Ativo Realizável a Longo Prazo

Neste grupo devem ser classificadas as contas representativas de direitos cujos vencimentos ocorram após o término do Exercício Social seguinte ao do Balanço em que as contas estiverem sendo classificadas.

Com exceção das Disponibilidades, poderão figurar neste grupo, todas as demais contas representativas das aplicações de recursos em bens e direitos, inclusive das despesas pagas antecipadamente que constarem do Ativo Circulante, desde que tenham o prazo de realização superior a 12 meses.

É importante salientar que a Lei n. 6.404/1976, por meio do inciso II do artigo 179, estabelece que no Ativo Realizável a Longo Prazo devem ser classificados também, os direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, independentemente do prazo de vencimento, desde que esses direitos decorram de operações que não constituam negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

b) Investimentos

Compreendem as contas representativas das Participações no Capital de outras sociedades, Participações essas que geram rendimentos para a empresa, quase sempre, em forma de dividendos.

Esses investimentos são efetuados normalmente em empresas controladas, em coligadas, em equiparadas a coligadas ou ainda em outras sociedades.

Classificam-se ainda como investimentos, as contas representativas dos direitos de qualquer natureza não classificáveis no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo e que não se destinem à manutenção da atividade principal da empresa como por exemplo os investimentos em obras de arte, ou ainda em bens que gerem receitas para a empresa, independentemente das suas atividades operacionais (Imóveis de Renda, aplicações em ouro etc.).

Poderão figurar ainda como redutoras as contas Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos e Depreciação Acumulada, esta última como redutora das contas representativas dos bens de renda.

c) Imobilizado

Nesse grupo são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Pode ser subdividido como segue:

- Operacional Corpóreo (Tangível) — composto pelas contas representativas dos recursos aplicados nos bens de uso da empresa. São bens materiais que a empresa usa no desenvolvimento das suas atividades operacionais normais, como os Móveis e Utensílios, os Computadores, os Veículos etc.

- Operacional Recursos Naturais — composto por contas representativas dos Capitais aplicados em recursos naturais (minerais ou florestais) de exploração da empresa.
- Objeto de Arrendamento Mercantil — composto pelas contas representativas dos bens que estão sendo utilizados pela empresa mas que não são de sua propriedade. São bens arrendados de Terceiros, podendo ser adquiridos pela empresa no final do prazo de arrendamento.
- Imobilizado em Andamento (bens para futura operação) — composto por contas representativas dos recursos aplicados em construções ou aquisições em andamento. Representam bens que a partir do momento em que se encontrarem concluídos ou em condições de operar, serão utilizados pela empresa no desenvolvimento de suas atividades operacionais normais.

Além disso, são comuns neste grupo do Ativo Não Circulante as seguintes contas redutoras: Depreciação Acumulada, calculada sobre os bens de uso, e Exaustão Acumulada, calculada sobre os recursos naturais.

d) Intangível

Neste grupo, são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens imateriais. São direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade, como as Marcas e Patentes, os Direitos Autorais, inclusive aqueles representativos de fundo de comércio adquirido a título oneroso.

Figuram, ainda neste grupo como redutoras as contas representativas das amortizações acumuladas relativas a cada bem imaterial.

Passivo

O Passivo, conforme já tratamos, é a parte do Balanço Patrimonial que evidencia as obrigações (dívidas da empresa com terceiros) e o Patrimônio Líquido (dívidas da empresa com seus titulares)

Segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, no Passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido.

O Passivo Não Circulante é composto pelo Passivo Exigível a Longo Prazo e pelas Receitas Diferidas; o Patrimônio Líquido é composto pelo Capital Social, pelas Reservas de Lucros e de Capital, pelos Ajustes de Avaliação Patrimonial, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

As contas representativas de obrigações (Passivo Exigível) devem ser classificadas observando-se a ordem decrescente do grau de exigibilidade dos elementos nelas

registrados. Grau de exigibilidade representa o maior ou menor prazo em que a obrigação deve ser paga.

Dentre as contas de obrigações, podemos destacar:

- **obrigações de pagar:** representadas pelas contas classificadas no Passivo Circulante e no Passivo Exigível a Longo Prazo;
- **obrigações de fazer:** representadas por contas do grupo Receitas Diferidas.

Passivo Circulante

No Passivo Circulante são classificadas as contas representativas das obrigações cujos vencimentos ocorram no exercício seguinte.

Esse grupo poderá conter subdivisões, de acordo com a natureza de cada obrigação. Por exemplo:

- Obrigações a Fornecedores: compreendem os compromissos decorrentes da compra de mercadorias ou da utilização de serviços a prazo;
- Empréstimos e Financiamentos: compreendem os compromissos assumidos pela empresa na captação de recursos financeiros, visando, normalmente, a financiar seu capital de giro;
- Obrigações Tributárias: compreendem os compromissos assumidos pela empresa, junto aos Governos Federal, Estadual ou Municipal. São tributos (impostos, taxas ou contribuições) que a empresa tem para recolher aos cofres públicos, em decorrência do desenvolvimento de suas atividades normais;
- Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias: compreendem os encargos que a empresa tem para pagar a seus empregados ou recolher aos órgãos públicos. Esses compromissos decorrem dos serviços a ela prestados por seus empregados.
- Outras Obrigações: compreendem as demais obrigações de curto prazo assumidas pela empresa e que não se enquadram nos subgrupos do Passivo Circulante já comentados.

Participações e Destinações do Lucro Líquido: compreendem as obrigações que a empresa tem para pagar a pessoas que têm direito de participação nos resultados como debenturistas, empregados, acionistas etc.

Passivo Não Circulante

O Passivo Não Circulante é dividido em dois grupos:

a) Passivo Exigível a Longo Prazo

Neste grupo são classificadas as contas representativas das Obrigações, cujos vencimentos ocorram após o término do Exercício Social seguinte ao do Balanço em que as contas estiverem sendo classificadas.

Os mesmos subgrupos constantes do Passivo Circulante poderão figurar neste grupo, exceto aquele destinado às participações e destinações do resultado, que raramente abrangem obrigações de longo prazo.

b) Receitas Diferidas

A Lei n. 6.404/1976, em seu artigo 299-B,estabelece que as contas representativas das receitas recebidas antecipadamente devem ser classificadas no Passivo Não Circulante, deduzidas dos custos e despesas a elas correspondentes. Portanto, são classificadas neste grupo as contas que representam receitas recebidas antecipadamente, pertencentes a exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas geradas em decorrência dessas mesmas receitas. As Receitas Antecipadas que figuram neste grupo são muito raras, pois só devem ser consideradas as que não correspondem a obrigações de entrega de bens ou de prestação de serviços futuros; caso contrário, tais valores deverão ser registrados em contas do Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo, ou ainda, em contas redutoras do Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo. Assim, restam para serem classificadas neste grupo as receitas com realizações líquidas e certas com pequena ou quase nenhuma margem de possibilidade da entidade ter de restituí-la. Isso ocorre com a Receita de Aluguel eventualmente recebida de modo antecipado, desde que no contrato de locação conste cláusula que assegure ao proprietário a não restituição, mesmo que venha obter o imóvel de volta antes que o inquilino o possa utilizar no período correspondente ao pagamento. Além disso, todos os custos decorrentes dessas receitas devem figurar como redutores.

NOTAS:

- Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação das contas representativas de direitos ou de obrigações no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo. (Parágrafo único do artigo 179 da Lei n. 6.404/1976.)
- Exercício social é um período de 12 meses, normalmente coincidente com o ano civil (de 1º de janeiro a 31 de dezembro). No final desse exercício, as empresas apuram seus resultados e elaboram as demonstrações contábeis.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

- Ciclo operacional é o espaço de tempo necessário para que a empresa conclua ou realize sua atividade principal. O ciclo operacional de uma empresa comercial vai desde o momento da compra até o momento da venda das mercadorias; o de uma empresa industrial inicia no momento da aquisição do material, passa por sua transformação e termina com a venda dos produtos. Em uma empresa de construção civil, o ciclo operacional corresponde ao tempo necessário para se construir um imóvel; em uma indústria que trabalha sob encomenda e dura o tempo necessário para se produzir o artigo encomendado; em uma empresa agrícola, compreende o período entre o preparo da terra para o plantio e a colheita.

Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido é a parte do Balanço Patrimonial que corresponde aos capitais próprios. Os elementos que o compõem representam a origem dos recursos próprios, derivados dos proprietários (titular, sócios ou acionistas) ou derivados da gestão normal do patrimônio (lucros ou prejuízos apurados).

No Patrimônio Líquido, portanto, as contas representativas dos capitais próprios, são classificadas da seguinte maneira:

- **Capital Social:** subgrupo composto pela conta Capital, que representa os valores investidos na empresa pelos titulares, e pela conta Capital a Realizar (ou Titular conta Capital a Realizar; Quotistas conta Capital a Realizar; Acionistas conta Capital a Realizar etc.), que representa a parcela do capital já subscrita pelos sócios, porém ainda não realizada. Também poderão figurar nesse subgrupo, as contas que representam o montante do capital autorizado, bem como da parcela desse capital ainda não subscrita;
- **Reservas de Capital:** subgrupo composto por contas representativas de algumas receitas que, por força do § 1º do artigo 182 da Lei n. 6.404/1976, não devem transitar pelo Resultado do Exercício, como é o caso das receitas decorrentes de ágio na emissão de ações e na alienação de partes beneficiárias ou de bônus de subscrição;
- **Ajustes de Avaliação Patrimonial:** segundo estabelece o § 3º do artigo 183 da Lei n. 6.404/1976, serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do Ativo e do Passivo, em decorrência de sua avaliação a preço de mercado. Esses valores permanecerão no grupo do Patrimônio Líquido enquanto não forem computados no Resultado do Exercício em obediência ao regime de competência.

Trata-se de um novo procedimento introduzido na Lei das Sociedades por Ações pela Lei n. 11.638/2007, que integra as normas emanadas da CVM a serem observadas principalmente, pelas sociedades anônimas de capital aberto, as quais são elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Em relação à avaliação dos elementos ativos, que devem gerar aumentos ou diminuições na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, os procedimentos estão disciplinados nos artigos 183, 184 e no § 3º do artigo 226 da Lei n. 6.404/1976:

> Art. 183. No balanço, os elementos do Ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
> I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo: (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)
> a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Incluída pela Lei n. 11.638, de 2007)
> b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei n. 11.638, de 2007)
> Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.
> ...
> § 3º Nas operações referidas no *caput* deste artigo, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007.)

- **Reservas de Lucros:** subgrupo composto pelas contas representativas das Reservas constituídas com parte dos lucros apurados pela empresa em decorrência de lei ou da vontade do proprietário, dos sócios ou dos administradores, como a Reserva Legal, as Reservas Estatutárias e as Reservas Livres, já estudadas no capítulo anterior.
- **Ações em Tesouraria:** correspondem a ações da própria empresa adquiridas por ela mesma, nos casos em que a lei permite esse tipo de operação;
- **Prejuízos Acumulados:** compreendem os prejuízos apurados pela empresa no exercício atual, ou em exercícios anteriores, até que sejam compensados ou assumidos pelos sócios.

É importante salientar que o parágrafo único do artigo 189 da Lei n. 6.404/1976, estabelece que o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Contas Redutoras do Balanço

Você poderá observar no modelo de Balanço Patrimonial apresentado na Seção 9.2.4 que, tanto no Ativo quanto no Passivo, algumas contas são precedidas de sinal negativo (–). Elas são denominadas Contas Redutoras (ou retificadoras) do Balanço.

Os valores das contas redutoras figuraram entre parênteses, indicando que esses valores são negativos no respectivo grupo.

As contas redutoras que figuram do lado do Ativo, denominadas de contas redutoras do Ativo, são de natureza credora que, por força da Lei n. 6.404/1976 e em decorrência da aplicação do Princípio da Prudência, devem figurar no Balanço Patrimonial, do lado do Ativo, como contas redutoras das contas com base nas quais elas foram originadas.

Para exemplificar, veja o inciso V do artigo 183 da Lei n. 6.404/1976 que estabelece que as contas representativas dos bens de uso da empresa deverão figurar no grupo do Imobilizado do Balanço, deduzidas dos respectivos valores de depreciação, amortização ou exaustão.

As contas redutoras do Passivo são de natureza devedora que, pelas mesmas razões já explicitadas em relação às redutoras do Ativo, devem figurar do lado do Passivo.

Embora possam aparecer em todo o Passivo, são mais comuns as redutoras do Patrimônio Líquido, como Capital a Realizar, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

Exemplo prático

Veja, agora, como ficará o Balanço Patrimonial da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A, referente ao exemplo prático desenvolvido na Seção 8.4.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
BALANÇO PATRIMONIAL
Exercício findo em: 31/12/x1

CONTAS	x1 R$	x0 R$
ATIVO		
ATIVO CIRCULANTE		
DISPONIBILIDADES		
Caixa e Bancos	299.000	58.000
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata	230.000	–
Duplicatas a Receber	1.450.000	150.000
Provisão para Créd. Liq. Duv	(14.500)	(6.000)
Duplicatas Descontadas	(600.000)	–

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

CONTAS	x1 R$	x0 R$
Estoque de Mercadorias	388.000	350.000
Estoque de Material de Embalagem	5.000	–
Estoque de Material de Expediente	10.000	–
Juros Passivos a Vencer	60.000	–
Prêmios de Seguro a Vencer	12.000	–
Total do Ativo Circulante	1.839.500	52.000
ATIVO NÃO CIRCULANTE		
Participação na Controlada A	180.000	60.000
Computadores e Periféricos	50.000	–
Depreciação Acumulada de Comp. Perif.	(7.500)	–
Imóveis	100.000	130.000
Depreciação Acumulada de Imóveis	(20.000)	(16.000)
Móveis e Utensílios	30.000	30.000
Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios	(15.000)	(12.000)
Veículos	50.00	50.000
Depreciação Acumulada de Veículos	(20.000)	(10.000)
Fundo de Comércio	20.000	20.000
Amortização Acumulada	(8.000)	(4.000)
Total do Ativo Não Circulante	359.500	248.000
Total do Ativo	2.199.000	800.000
PASSIVO		
PASSIVO CIRCULANTE		
Duplicatas a Pagar	400.000	100.000
Bancos conta Empréstimos	–	50.000
ICMS a Recolher	279.000	–
COFINS a Recolher	40.900	–
PIS a Recolher	10.400	–
Impostos e Taxas a Recolher	10.000	–
IRRFonte a Recolher	7.080	–
Provisão para Contribuição Social	39.650	–
Provisão para Imposto de Renda	62.400	–
Salários e Encargos a Pagar	200.000	–
Contas a Pagar	5.000	40.000
Participações a Empregados a Pagar	41.445	–
Participações a Administradores a Pagar	37.300	–

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

CONTAS	x1 R$	x0 R$
Juros sobre o Capital Próprio a Pagar	40.120	–
Dividendos a Pagar	255.136	20.000
Total do Passivo Circulante	1.428.431	210.000
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital	600.000	500.000
Reserva Legal	36.785	20.000
Reserva para Investimentos	133.784	70.000
Total do Patrimônio Líquido	770.569	590.000
Total do Passivo	2.199.000	800.000

Atividades Teóricas 1

1. Responda:
   - **1.1** O que são demonstrações financeiras?
   - **1.2** Qual a diferença entre demonstrações financeiras e demonstrações contábeis?
   - **1.3** Quantas e quais são as demonstrações financeiras previstas na Lei das Sociedades por Ações?
   - **1.4** Sérgio Mendes, contador de uma sociedade anônima, deixou de elaborar, no final do exercício social de x6, a demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, alegando aos diretores da Companhia que seus dados estão contidos na demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. O contabilista agiu corretamente?
   - **1.5** Ico, contador da empresa Lacticínios São Luiz Ltda., deixou de considerar, na apuração do Resultado do Exercício de x5, as despesas com salários, encargos e aluguel referentes ao mês de dezembro, tendo em vista que as referidas despesas somente seriam pagas no mês de janeiro de x6. O procedimento do contador está correto? Justifique.
   - **1.6** Que demonstração financeira evidencia a situação econômica da entidade?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - **2.1** Ao transcrever o Balanço Patrimonial para o livro Diário, o contabilista, por medida de economia, pode reduzir a quantidade de algarismos dos valores e fez constar a seguinte expressão: "em mil".
   - **2.2** Para fins de publicação das demonstrações financeiras, a Lei n. 6.404/1976 permite a redução da quantidade de algarismos dos valores.

   - **2.3** As demonstrações financeiras deverão ser publicadas com valores apresentados em três colunas: uma referente ao exercício atual e duas referentes aos exercícios anteriores.
   - **2.4** As demonstrações de cada exercício serão publicadas com indicação dos valores correspondentes às demonstrações do exercício anterior.
   - **2.5** O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, em uma determinada data, o Patrimônio e o Patrimônio Líquido da entidade.
   - **2.6** No Balanço, os Direitos Realizáveis a Curto Prazo obrigatoriamente serão classificados em: Clientes, Outros Créditos, Impostos a Recuperar, Investimentos Temporários a Curto Prazo e Estoques.
   - **2.7** A origem dos recursos que a empresa tem a sua disposição pode ser verificada examinando as contas do Ativo do Balanço Patrimonial.
   - **2.8** A aplicação dos recursos que a empresa tem a sua disposição pode ser verificada na análise das contas do Passivo do Balanço Patrimonial.
3. Escolha a alternativa correta:
   - **3.1** Integra o Intangível:
     - **a)** Caixa, Móveis e Utensílios e Direitos Autorais.
     - **b)** Fundo de Comércio e Marcas e Patentes.
     - **c)** Marcas e Patentes, Capital e Fundo de Comércio.
     - **d)** Arrendamentos Ativos, Fundo de Comércio e Ações em Tesouraria.
   - **3.2** São contas redutoras do Passivo:
     - **a)** Duplicatas Descontadas e Provisão para Redução ao Valor de Mercado.
     - **b)** Ações em Tesouraria e Depreciações Acumuladas.
     - **c)** Ações em Tesouraria, Capital a Realizar e Prejuízos Acumulados.
     - **d)** Prejuízos Acumulados, Lucros Acumulados e Duplicatas Descontadas.
   - **3.3** Assinale a afirmativa incorreta:
     - **a)** No Ativo, as contas devem obedecer a ordem decrescente do grau de liquidez.
     - **b)** No Passivo, as contas devem obedecer a ordem decrescente do grau de exigibilidade.
     - **c)** Os direitos e as obrigações de longo prazo estão sujeitos à avaliação pelo valor presente.
     - **d)** Todos os direitos, bem como todas as obrigações de curto e de longo prazo estão sujeitos a avaliação a valor presente.
   - **3.4** Assinale a afirmativa incorreta:
     - **a)** O Ativo Não Circulante divide-se em Investimentos, Imobilizado e Intangível.
     - **b)** O Ativo divide-se em Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.
     - **c)** O Passivo divide-se em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante.
     - **d)** O Ativo Não Circulante divide-se em: Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

9.3 Demonstração do resultado do exercício

9.3.1 Conceito

A **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)** é um relatório contábil destinado a evidenciar a composição do resultado formado em um determinado período de operações da entidade.

Essa demonstração, observado o Princípio da Competência, poderá evidenciar a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

De acordo com o item 82 da NBC TG 26, aprovada pela Resolução CFC n. 1.185/2009, a entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período em duas demonstrações: Demonstração do Resultado do Período e Demonstração do Resultado Abrangente do Período; esta última começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes. Veja informações sobre a Demonstração do Resultado Abrangente do Período, na Seção 9.3.7.

A DRE, portanto, é uma demonstração contábil que evidencia o resultado econômico, isto é, o lucro ou o prejuízo apurado pela empresa no desenvolvimento de suas atividades durante determinado período, que geralmente é igual a um ano.

9.3.2 Estrutura da DRE

A DRE deve ser estruturada observando-se as disciplinas contidas no artigo 187 da Lei n. 6.404/1976.

O citado dispositivo legal não fixa um modelo a ser observado por todas as empresas; porém, estabelece as informações mínimas que devem conter na DRE, ficando, portanto, cada entidade livre para elaborar, observando essas informações mínimas, o modelo que melhor espelhe o resultado de suas atividades.

Portanto, conforme estabelece o artigo 187 da Lei n. 6.404/1976, a DRE evidenciará:

- a Receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- a Receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

- as Despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as Despesas gerais e administrativas, e outras Despesas operacionais;
- o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
- o Resultado do Exercício antes do Imposto sobre a Renda e a Provisão para esse imposto;
- as participações de debêntures, de empregados e administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;
- o lucro ou prejuízo líquido do exercício e seu montante por ação do capital social.

9.3.3 Elaboração da DRE

A DRE é composta por contas de Resultado e, também, por contas Patrimoniais.

As contas de resultado que integram a DRE são todas aquelas que representam as Despesas, os custos e as Receitas, observado o Princípio da Competência.

As contas patrimoniais que integram a DRE são aquelas representativas das deduções e das participações no resultado.

No momento de elaboração da DRE, todas as contas de resultado já estão com seus saldos devidamente zerados (encerrados).

Portanto, para elaborar a DRE, o contabilista deve coletar dados diretamente do livro Razão. Os dados necessários para a elaboração dessa demonstração são extraídos do livro Razão.

Para facilitar os trabalhos, o contabilista poderá, opcionalmente, extrair os dados dos últimos lançamentos efetuados no livro Diário, que registraram as transferências das Despesas e das Receitas para a conta Resultado do Exercício, assim como as deduções e participações no referido Resultado.

Caso o livro Razão seja processado manualmente ou por meio do computador e não estejam previstas contas sintéticas para os agrupamentos das contas de Resultado, e sendo os lançamentos de apuração do resultado escriturados no Diário efetuados por contas e não por grupos de contas, torna-se imprescindível fazer esse agrupamento, para facilitar a elaboração da demonstração em estudo.

Esse agrupamento pode ser efetuado com a ajuda do Plano de Contas que estiver sendo utilizado pela entidade.

9.3.4 Modelos de DRE

Modelo 1

Companhia:
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
Exercício findo em:

DESCRIÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
1. RECEITA OPERACIONAL BRUTA		
Vendas de Mercadorias e/ou Prestação de Serviços		
2. DEDUÇÕES E ABATIMENTOS		
Vendas Anuladas		
Descontos Incondicionais Concedidos		
ICMS sobre Vendas		
PIS sobre Faturamento		
COFINS		
3. RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA (1 – 2)		
4. CUSTOS OPERACIONAIS		
Custo das Merc. Vendidas e dos Serv. Prestados		
5. LUCRO OPERACIONAL BRUTO (3 – 4)		
6. DESPESAS OPERACIONAIS		
Despesas com Vendas		
Despesas Financeiras		
(–) Receitas Financeiras		
Despesas Gerais e Administrativas		
Outras Despesas Operacionais		
7. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS		
8. LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL (5 – 6 + 7)		
9. OUTRAS RECEITAS		
10. OUTAS DESPESAS		
11. RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DAS DEDUÇÕES (8 + 9 –10)		
12. PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO		
13. PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA		
14. RESULTADO DO EXERCÍCIO APÓS AS DEDUÇÕES (11 – 12 – 13)		
15. PARTICIPAÇÕES		
Debêntures		
Empregados		
Administradores		
Partes Beneficiárias		
Contr. p/ Inst. ou Fundos Assist. ou Prev. Empregados		
16. REVERSÃO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO		
17. LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (14 – 15 + 16)		
18. LUCRO LÍQUIDO OU PREJUÍZO POR AÇÃO DO CAPITAL		

No modelo 1, conforme estabelece o artigo 187 da Lei n. 6.404/1976, o Resultado Operacional Bruto é demonstrado englobando as receitas com vendas de mercadorias, produtos e serviços. No entanto, conforme dissemos, havendo interesse da entidade, essa demonstração poderá evidenciar, a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes Custos e Despesas.

Desse modo, o início da DRE até evidenciar o Resultado Operacional Bruto, poderá ficar como apresentado a seguir:

Modelo 2

Companhia:
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
Exercício findo em:

DESCRIÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
1. RECEITA OPERACIONAL BRUTA NA VENDA DE PRODUTOS		
1.1 Venda de produtos		
1.2 Deduções e Abatimentos		
(–) Abatimentos sobre Vendas		
(–) Descontos Incondicionais Concedidos		
(–) Vendas Canceladas		
(–) COFINS sobre Faturamento		
(–) ICMS sobre Faturamento		
(–) PIS sobre Faturamento		
1.3 (=) Receita Líquida na Venda de Produtos		
1.4 (–) Custo dos Produtos Vendidos		
1.5 (=) Lucro Bruto na Venda de produtos		
2. RECEITA OPERACIONAL BRUTA NA VENDA DE MERCADORIAS		
2.1 Vendas de Mercadorias		
2.2 (–) Deduções e Abatimentos		
(–) Abatimentos sobre Vendas		
(–) Descontos Incondicionais Concedidos		
(–) Vendas Canceladas		
(–) COFINS sobre Faturamento		
(–) ICMS sobre Faturamento		
(–) PIS sobre Faturamento		
2.3 (=) Receita Líquida na Venda de Mercadorias		
2.4 (–) Custo das Mercadorias Vendidas		
2.5 (=) Lucro Bruto na Venda de Mercadorias		
3. RECEITA OPERACIONAL BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS		
3.1 Receitas de Serviços		
3.2 Deduções e Abatimentos		
(–) Abatimentos sobre Vendas de Serviços		

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

DESCRIÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
(-) Descontos Incondicionais Concedidos		
(-) Vendas Canceladas		
(-) COFINS sobre Faturamento		
(-) ISS		
(-) PIS sobre Faturamento		
3.3 (=) Receita Líquida na Venda de Serviços		
3.4 (-) Custo dos Serviços Prestados		
3.5 (=) Lucro Bruto na Prestação de Serviços		
4. LUCRO OPERACIONAL BRUTO (1.5+2.5+3.5)		

Observe que o resultado evidenciado no item 4 do segundo modelo apresentado é o mesmo evidenciado no item 5 do primeiro modelo apresentado.

Para concluir o segundo modelo, basta inserir a parte do modelo 1 a partir do item 6, ajustando somente a numeração dos itens.

9.3.5 Estudo dos Componentes da DRE

Receita Operacional Bruta ou Receita Bruta de Vendas

Nesse item, deverão figurar os saldos das seguintes contas:

- Vendas de Mercadorias (empresas comerciais);
- Vendas de Produtos (empresas industriais);
- Receitas de Serviços (empresas prestadoras de serviços).

Convém ressaltar que o valor da Receita Operacional Bruta, devidamente contabilizado em uma das três contas citadas, corresponde ao valor da venda constante da Nota Fiscal respectiva. Nesse total, está incluído o valor do ICMS e do ISS (se houver) e excluído o valor do IPI. O IPI incidente sobre as vendas deve ser contabilizado diretamente a crédito de uma conta de obrigação (IPI a Recolher).

Deduções e Abatimentos

Nesse item, incluem-se todos os valores que devem ser abatidos do valor da Receita Operacional Bruta, como:

- Vendas Anuladas

- Descontos Incondicionais Concedidos (quando contabilizados)
- ICMS sobre Vendas
- PIS sobre Faturamento
- COFINS
- ISS (quando do total da Receita Operacional Bruta constar Receitas com a prestação de serviços)

Receita Operacional Líquida ou Receita Líquida de Vendas

Corresponde ao valor da Receita Operacional Bruta, deduzidas as Vendas Anuladas, os Descontos Incondicionais Concedidos, o ICMS sobre Vendas, o PIS sobre Faturamento, a COFINS e o ISS.

Operacionais

Nesse item, figuram as seguintes contas, cujos saldos deverão ser subtraídos da Receita Operacional Líquida:

- Custo das Mercadorias Vendidas (empresas comerciais)
- Custo dos Produtos Vendidos (empresas industriais)
- Custo dos Serviços Prestados (empresas prestadoras de serviços)

O Custo das Mercadorias Vendidas corresponde ao Estoque Inicial de Mercadorias, mais as Compras de Mercadorias, mais os Fretes, Seguros, Impostos e Taxas incidentes sobre as Compras e não recuperáveis, menos as Compras Anuladas, os Descontos Incondicionais Obtidos, o Estoque Final de Mercadorias.

O Custo dos Produtos Vendidos corresponde ao Estoque Inicial de Produtos Acabados, mais o Custo da Produção Acabada no Período, menos o Estoque Final de Produtos Acabados.

O Custo dos Serviços Prestados compreende o material empregado, a mão de obra, bem como outros gastos necessários à realização dos serviços e que estejam diretamente ligados a eles.

Lucro Operacional Bruto

Esse item corresponde à Receita Operacional Líquida da qual foram deduzidos os Custos Operacionais e representa o resultado obtido nas operações objeto da exploração principal da empresa. Em uma empresa comercial, por exemplo, o Lucro Operacional Bruto corresponde ao lucro apurado nas transações de compra e venda de mercadorias.

Os lucros obtidos em aplicações financeiras ou nas vendas de outros bens, por exemplo, não fazem parte desse cálculo.

Se a empresa adotar o modelo 2 de DRE, que apresentamos como sugestão, o Lucro Operacional Bruto será o resultado do somatório dos lucros operacionais brutos relativos a cada atividade nela demonstrada e devidamente apurados nos subitens 1.5, 2.5 e 3.5.

Despesas Operacionais

Nesse item, são demonstradas todas as Despesas operacionais incorridas no período, agrupadas em Despesas com as Vendas, Despesas Financeiras deduzidas das Receitas Financeiras, Despesas Gerais e Administrativas e outras Despesas operacionais.

Despesas com Vendas

As Despesas com Vendas são todas aquelas que ocorrem no departamento comercial da empresa. Englobam tanto os gastos com o Pessoal como os demais gastos, necessários ao desenvolvimento das atividades comerciais da empresa.

Despesas e Receitas Financeiras

Conforme você pode observar, na DRE, as Despesas Financeiras devem ser apresentadas segregadamente das Receitas Financeiras, porém, evidenciando a diferença entre elas.

- *Prêmio na emissão de Debêntures*

Trata-se de ágio obtido na alienação de debêntures. Essa Receita, que antes da promulgação da Lei n. 11.638/2007 era contabilizada como Reserva de Capital, não transitando pelas contas de Resultado, agora representa Receita Operacional e deve ser contabilizada como Receita Financeira. Na DRE, opcionalmente, é possível apresentar o saldo dessa conta em destaque, deixando de integrar o grupo das Receitas Financeiras. Esse procedimento tem efeito positivo no resultado da análise desse demonstrativo.

- *Juros sobre o Capital Próprio*

Segundo interpretação da legislação tributária, os juros remuneratórios do Capital Próprio, pagos aos acionistas, devem figurar entre as despesas financeiras.

Entretanto, há um entendimento proferido pela CVM de que eles representam distribuição de lucros, e não Despesa. Desse modo, a orientação da CVM aponta no sentido de que, quando a empresa optar por contabilizar os Juros sobre o Capital Próprio como Despesa Financeira para cumprir determinação do fisco, deverá ajustar o Resultado do Exercício evidenciando o estorno na DRE.

- *Ajuste a valor presente*

A Lei n. 6.404/1976, ao fixar os critérios para avaliação do Ativo e do Passivo (artigos 183 inciso VII e 184 inciso III), depois das alterações introduzidas pela Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, permite que os direitos e as obrigações de longo prazo sejam avaliados a valor presente. Esse procedimento corrigiu uma prática habitual entre as empresas que davam às operações a prazo o mesmo tratamento destinado às operações à vista, desconsiderando os valores que, normalmente, são adicionados ao preço à vista, para compensar o credor (fornecedor, vendedor) pelo tempo de espera no recebimento do respectivo direito.

Ajustar o saldo da conta a valor presente significa excluir desse saldo os acréscimos decorrentes de expectativas de inflação, normalmente relativos às taxas referentes à indexação legal ou contratual, à paridade cambial, aos juros e aos demais encargos proporcionais cabíveis nas operações a prazo, para se obter os valores representativos da época da operação.

Ao avaliarmos direitos e obrigações de longo prazo por seus respectivos valores presentes, estaremos, portanto, excluindo dos resultados a Receita embutida nos direitos, bem como a Despesa incluída nas obrigações. Desse modo, a exclusão da Receita embutida nos direitos gera Despesa, enquanto a exclusão da Despesa incluída nas obrigações gera Receita. Assim, direitos e obrigações de longo prazo figurarão no Balanço por seus respectivos valores presentes, como se tivessem sido realizados à vista, enquanto os ganhos e as perdas relativos a esses acréscimos afetarão o Resultado do Exercício.

Semelhante ajuste também deverá ser efetuado em direitos e obrigações de curto prazo, quando houver efeitos relevantes.

Esse assunto foi disciplinado pela CVM por meio do artigo 8 da Instrução n. 469 de 2 de maio de 2008 e pela Nota Explicativa à essa Instrução, de 6 de maio de 2008, e também pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do Pronunciamento Técnico CPC n. 12/2008.

Despesas Gerais e Administrativas

As Despesas Gerais e Administrativas decorrem das atividades desenvolvidas no departamento administrativo. Elas englobam tanto os gastos com o Pessoal, como os demais gastos necessários à administração da empresa.

Outras Despesas Operacionais

Nesse item, devem figurar todas as Despesas Operacionais que não se enquadrarem nos demais grupos de contas de Despesas Operacionais.

Outras Receitas Operacionais

Esse item corresponde às demais Receitas, exceto as financeiras, como Receitas de Aluguéis, Variações Monetárias Ativas, Receitas de Participações Societárias, Receitas Eventuais etc.

Lucro ou Prejuízo Operacional

Lucro Operacional corresponde ao lucro obtido no confronto entre o Lucro Bruto acrescido das demais Receitas Operacionais e deduzido das demais Despesas Operacionais.

Quando o total dos Custos Operacionais mais as Despesas Operacionais for superior ao total da Receita Operacional Líquida mais as demais Receitas Operacionais, esse resultado corresponderá a prejuízo. Logo, sua denominação será Prejuízo Operacional.

Outras Receitas e Outras Despesas

No inciso IV do artigo 187 da Lei n. 6.404/1976, antes do advento da Medida Provisória 449/2008, constava a denominação de Receitas e Despesas Não Operacionais. Com a citada MP, a denominação mudou para simplesmente Outras Receitas e Outras Despesas.

Desta forma, entendemos que como Outras Receitas e como Outras Despesas, devem ser consideradas inclusive aquelas antes denominadas como Não Operacionais.

As Outras Despesas são raras, extraordinárias, incomuns e alheias à vida normal da empresa. Devem ser consideradas apenas as perdas obtidas nas baixas de Investimentos bem como dos bens classificados no Imobilizado e no Intangível, todos do Ativo Não Circulante.

As Outras Receitas correspondem aos ganhos obtidos nas mesmas operações citadas no parágrafo anterior.

Incluem-se entre as Outras Receitas, aquelas derivadas de doações ou de subvenções recebidas pela empresa, conforme comentadas no item a seguir.

Observar, no entanto, que somente deverão ser considerados como receitas os valores recebidos por Doações ou Subvenções que tiverem sido realizados.

Doações e Subvenções para Investimentos

Os valores recebidos por Doações ou Subvenções para Investimentos, normalmente de origem do poder público, que antes do advento da Lei n. 11.638/2007, geravam reserva de Capital, agora devem ser contabilizados como Outras Receitas, transitando pela DRE.

Observar, no entanto, que somente deverão ser considerados como receitas os valores recebidos por Doações ou Subvenções que tiverem sido realizados.

Resultado do Exercício antes da Provisão para o Imposto de Renda (ou antes da Tributação, ou antes das Deduções)

Corresponde ao Lucro ou Prejuízo Operacional mais ou menos as Outras Receitas, mais ou menos as Outras Despesas.

Provisão para Contribuição Social

As bases para cálculo dessa Provisão, bem como as alíquotas, desde sua criação por meio da Constituição de 1988, têm sofrido constantes alterações pela legislação tributária. Dessa forma, é conveniente consultar o Regulamento do Imposto de Renda para aplicar os critérios em vigor em cada ano.

Provisão para o Imposto de Renda

Essa provisão é calculada com base no Lucro Real. O Lucro Real é, de acordo com a legislação tributária, o Lucro Líquido do Exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por essa mesma legislação. O Lucro Real é determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, observando as leis comerciais e fiscais, sendo demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). A alíquota, bem como a base (Lucro Real) para cálculo dessa provisão também sofrem alterações constantes pela da legislação tributária. Por isso, é sempre conveniente consultar o Regulamento do Imposto de Renda para verificar os critérios em vigor em cada ano.

Resultado do Exercício após o Imposto de Renda (ou após a Tributação, ou após as Deduções)

Corresponde ao Resultado do Exercício antes da Provisão para o Imposto de Renda, deduzido da Provisão para Contribuição Social e da Provisão para o Imposto de Renda.

Participações

As Participações correspondem a parcelas do Resultado do Exercício destinadas aos proprietários de debêntures, empregados, administradores, partes beneficiárias, instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

Veja mais detalhes na Seção 8.3.3.

Reversão de juros sobre o Capital Próprio

Trata-se de uma exigência da CVM, que deve ser observada pelas sociedades anônimas de capital aberto, sempre que optarem por contabilizar os juros remuneratórios do Capital Próprio como Despesas Financeiras. Entende a CVM que os juros remuneratórios do capital próprio correspondem a distribuição de lucros e seu montante não pode influenciar na base de cálculo das destinações do Lucro Líquido do Exercício.

Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício

Corresponde ao Resultado do Exercício após o Imposto de Renda (ou após a tributação, ou após as deduções), deduzido das Participações e acrescido dos juros remuneratórios do Capital Próprio, quando estes forem pagos aos sócios e a empresa tiver optado em contabilizá-los como despesas financeiras. No caso de o Resultado do Exercício corresponder a prejuízo, ele será denominado Prejuízo Líquido do Exercício.

Lucro ou Prejuízo Líquido por Ação do Capital

Nesse item, será informado o valor do Lucro Líquido do Exercício ou do Prejuízo Líquido do Exercício correspondente a cada ação em circulação que compõe o Capital da sociedade (quando se tratar de Sociedades por Ações).

Para se obter o valor do Lucro Líquido por Ação do Capital, basta dividir o Lucro Líquido, indicado no item 17 da DRE, pelo número de ações em circulação que compõem o capital social da empresa. As ações em tesouraria não entrarão nesse cálculo.

Quando o capital da companhia for composto por ações de espécie e classes variadas e com direitos e vantagens diferenciadas, o valor do Lucro Líquido ou do prejuízo por ação deverá ser discriminado de acordo com as classes e espécies existentes. Nesse caso, os critérios utilizados para cálculo deverão ser devidamente informados em notas explicativas. Veja, agora, uma sugestão para cálculo:

Considere as seguintes informações:

- Capital composto por 570.000 ações sendo 450.000 ordinárias e 120.000 preferenciais.
- Cada ação preferencial recebe 25% a mais que a remuneração da ação ordinária.
- Lucro Líquido do Exercício: R$ 130.658.

Cálculos:

Total de ações ordinárias 450.000
Total de ações preferenciais 120.000
+ 25% das ações preferenciais (25% de 120.000) 30.000
Total 600.000

$$\frac{\text{R\$ } 130.658}{600.000 \text{ ações}} = 0,2177633$$

Como temos 450.000 ações ordinárias, faremos:

$$0,2177633 \times 450.000 = 97.993$$

Logo, a diferença entre o montante do lucro apurado e o valor que remunera as ações ordinárias corresponderá ao valor que remunerará as ações preferenciais: R$ 130.658 – 97.993 = R$ 32.665.

Sendo 120.000 as ações preferenciais, faremos:

$$\frac{\text{R\$ } 32.665}{120.000} = 0,2722083$$

Note, finalmente, que a DRE é um relatório contábil apresentado na ordem vertical que evidencia: o Resultado Operacional Bruto; o Resultado Operacional Líquido; o Resultado Líquido do Exercício antes da Tributação; as Deduções (Provisões para Imposto de Renda e Contribuição Social), bem como as participações no Resultado do Exercício; o Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício e o Lucro ou Prejuízo Líquido por Ação do Capital.

As informações contidas na DRE, portanto, param exatamente no Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício, sendo que sua destinação será demonstrada na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou na demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

9.3.6 Exemplo prático

Veja, agora, como ficará a Demonstração do Resultado do Exercício da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A referente ao exemplo prático desenvolvido na Seção 8.4.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
Exercício findo em: 31/12/x1

DESCRIÇÃO	x1 R$
1. RECEITA OPERACIONAL BRUTA	
Vendas de Mercadorias e/ou Prestação de Serviços	3.500.000
2. DEDUÇÕES E ABATIMENTOS	
Vendas Anuladas	(50.000)
Descontos Incondicionais Concedidos	
ICMS sobre Vendas	(621.000)
PIS sobre Faturamento	(56.000)
COFINS	(103.000)

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

DESCRIÇÃO	X1 R$
3. RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA (1 – 2)	2.670.000
4. CUSTOS OPERACIONAIS	
Custo das Merc. Vendidas e dos Serv. Prestados	(1.520.000)
5. LUCRO OPERACIONAL BRUTO (3 – 4)	1.150.000
6. DESPESAS OPERACIONAIS	
Despesas com Vendas	(518.850)
Despesas Financeiras	(88.500)
(–) Receitas Financeiras	30.000
Despesas Gerais e Administrativas	(151.150)
Outras Despesas Operacionais	(5.000)
7. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	120.000
8. LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL (5 – 6 + 7)	536.500
9. OUTRAS RECEITAS	
10. OUTRAS DESPESAS	(20.000)
11. RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DAS DEDUÇÕES (8 + 9 – 10)	516.500
12. PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	(39.650)
13. PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA	(62.400)
14. RESULTADO DO EXERCÍCIO APÓS AS DEDUÇÕES (11 – 12 – 13)	414.450
15. PARTICIPAÇÕES	
Debêntures	
Empregados	(41.445)
Administradores	(37.300)
Partes Beneficiárias	
Contr. p/ Inst. ou Fundos Assist. ou Prev. Empregados	
16. REVERSÃO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO	47.200
17. LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (14 – 15 + 16)	382.905
18. LUCRO LÍQUIDO OU PREJUÍZO POR AÇÃO DO CAPITAL	0.638175

9.3.7 Estrutura da DRE segundo o CPC 26 e a NBC TG 26

O Conselho Federal de Contabilidade, considerando que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a partir do IAS 1 do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, por sua vez, aprovou através da Resolução CFC n. 1.185/2009, a NBC TG 26 que apresenta várias disciplinas acerca das demonstrações contábeis em geral, em consonância com as normas internacionais de contabilidade.

A NBC TG 26, em seu item 81, estabelece que a entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período em duas demonstrações: demonstração do resultado do período e demonstração do resultado abrangente do período.

Você já sabe que o fluxo de receitas e de despesas que ocorre na empresa em um determinado período, provoca variações ou mutações no Patrimônio Líquido. Sabe, ainda, que as mutações do Patrimônio Líquido podem derivar, também de outras operações como por exemplo de ações dos proprietários como é o caso de integralizações por aumento de capital.

Assim, com exceção das variações ocorridas por ação dos proprietários, as demais devem ser evidenciadas ou na Demonstração do Resultado do Exercício ou na Demonstração do Resultado Abrangente do Período.

Diante disso, estabelecem tanto o CPC 26 quanto a NBC TG 26 que as variações derivadas de receitas realizadas e de despesas incorridas (regime de competência) no período devem ser evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, enquanto que as variações do Patrimônio Líquido derivadas de fatos que não transitam pela DRE e que também não correspondam a ações diretas entre os proprietários e a empresa, devem ser apresentadas na Demonstração do Resultado Abrangente do Período.

Portanto, são considerados outros resultados abrangentes, as ocorrências que poderão afetar futuramente o resultado do exercício. Veja mais detalhes na Seção 9.3.8.

Veja, agora, as informações que devem ser apresentadas na Demonstração do Resultado, segundo o item 82 da NBC TG 26.

A demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

a) receitas;
b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
c) lucro bruto;
d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
g) despesas e receitas financeiras;
h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
i) despesa com tributos sobre o lucro;
j) resultado líquido das operações continuadas;
k) valor líquido dos seguintes itens:

i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;

ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;

l) resultado líquido do período.

9.3.8 Demonstração do Resultado Abrangente do Período

Embora não seja objeto de estudos no presente livro, é importante salientar, conforme vimos na Seção anterior, que a NBC TG 26, já mencionada na Seção anterior, trata também da Demonstração do Resultado Abrangente do Período.

A Demonstração do Resultado Abrangente do Período começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes.

Segundo estabelece a citada NBC, Resultado Abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

A Demonstração do Resultado Abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Conforme consta do item 82A da NBC TG 26, a Demonstração do Resultado Abrangente deve incluir, no mínimo:

a) resultado líquido do período;

b) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item *c*);

c) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e

d) resultado abrangente do período.

A NBC TG 26, estabelece, ainda, no seu item 7, que, outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelas normas, interpretações e comunicados técnicos emitidos pelo CFC.

Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

a) variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente (ver a NBC TG 27 - Ativo Imobilizado e a NBC TG 04 – Ativo Intangível);

b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A da NBC TG 33 - Benefícios a Empregados;

c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver a NBC TG 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);

d) ajuste de avaliação patrimonial relativo aos ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda (ver a NBC TG 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);

e) ajuste de avaliação patrimonial relativo à efetiva parcela de ganhos ou perdas de instrumentos de hedge em hedge de fluxo de caixa (ver também a NBC TG 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração).

Atividades Práticas 2

1. Responda:
   - 1.1 O que é a Demonstração do Resultado do Exercício?
   - 1.2 Segundo disciplina contida na Lei das Sociedades por Ações, qual é a base de cálculo das participações?
   - 1.3 Em que consiste o Lucro Operacional evidenciado na DRE?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - 2.1 A DRE é composta por contas de resultado e por algumas contas patrimoniais.
   - 2.2 As contas patrimoniais que integram a DRE são aquelas representativas do capital próprio.
   - 2.3 A Lei n. 6.404/1976 definiu um modelo de DRE a ser adotado, obrigatoriamente, por todas as sociedades de capital aberto.
   - 2.4 Integram a DRE as seguintes contas: Provisão para Contribuição Social, Dividendos a Pagar e Participações de Empregados.
   - 2.5 A DRE evidenciará obrigatoriamente a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as Receitas e os correspondentes custos e Despesas.
3. Escolha a alternativa correta:
   - 3.1 A forma de apresentação do Resultado do Exercício por meio da DRE, é:
     - a) horizontal.
     - b) vertical.

c) as alternativas "a" e "b" estão corretas.
d) nenhuma das alternativas.

3.2 Lucro Bruto é igual a:
a) Receita Bruta de Vendas ou Serviços mais Impostos.
b) Receitas Brutas de Vendas ou Serviços menos Deduções ou Abatimentos sobre Vendas.
c) Receita Líquida de Vendas menos Receita Bruta de Vendas.
d) Receita Líquida de Vendas menos Custo das Mercadorias Vendidas.

3.3 A Receita Bruta de Vendas corresponde:
a) ao valor das vendas constante das Notas Fiscais, excluído o valor do ICMS e incluído o valor do IPI.
b) ao valor das Vendas constante das Notas Fiscais, incluído o ICMS e excluído o IPI.
c) ao valor das Vendas constante das Notas Fiscais, excluído o IPI.
d) nenhuma das alternativas.

3.4 Receita Líquida de Vendas ou Serviços é:
a) Receita Bruta de Vendas ou Serviços menos Custo das Mercadorias Vendidas e dos Serviços Prestados.
b) Receita Bruta de Vendas ou Serviços menos Impostos Incidentes sobre as Vendas.
c) Receita Bruta de Vendas ou Serviços menos Deduções e Abatimentos sobre Vendas.
d) nenhuma das alternativas.

3.5 Custo das Mercadorias Vendidas é:
a) Estoque Inicial mais Compras menos Estoque Final.
b) Estoque Inicial mais Receita Bruta de Vendas menos Impostos.
c) Estoque Inicial mais Compras menos Receitas Líquidas de Vendas.
d) Receita Operacional Bruta mais Estoque Inicial menos Impostos.

3.6 Lucro Operacional é:
a) Lucro Bruto menos Despesas com Vendas menos Despesas Administrativas.
b) Lucro Bruto mais Receitas Financeiras mais Outras Receitas Operacionais menos Despesas Operacionais.
c) Custo das Mercadorias Vendidas mais Receita Líquida de Vendas.
d) nenhuma das alternativas.

3.7 O Resultado do Exercício antes da Provisão para o Imposto de Renda é:
a) Resultado Bruto menos Despesas Operacionais mais Receitas Operacionais.
b) Lucro Bruto mais Receitas Financeiras mais Outras Receitas Operacionais mais Outras Receitas menos Despesas Operacionais menos Outras Despesas.

c) Lucro Líquido do Exercício menos Provisão para Imposto de Renda.
d) nenhuma das alternativas.

3.8 Escolha as afirmativas verdadeiras:
a) O Resultado do Exercício após a Provisão para o Imposto de Renda denomina-se Lucro Líquido do Exercício.
b) O Resultado do Exercício após a Provisão para o Imposto de Renda corresponde ao Resultado do Exercício diminuído da Provisão para Contribuição Social e da Provisão para o Imposto de Renda.
c) O Resultado do Exercício após as participações denomina-se Lucro Líquido do Exercício, se positivo.
d) A Demonstração do Resultado do Exercício evidencia o Lucro Líquido por Ação do Capital.

9.4 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

9.4.1 Conceito

A **Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)** é um relatório contábil que tem por finalidade evidenciar a destinação do Lucro Líquido apurado no final de cada exercício social.

Antes do advento da Lei n. 11.638/2007 que, dando nova redação à alínea "d" do § 2º do artigo 178 da Lei n. 6.404/1976 excluiu do Patrimônio Líquido, a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, a DLPA era utilizada para evidenciar as mutações ocorridas nessa extinta conta.

Agora, todo o Lucro Líquido apurado no final de cada exercício social deve ser destinado à compensação de prejuízos, à constituição de reservas, ao aumento do capital e à distribuição de dividendos.

Tendo em vista que a Lei n. 11.638/2007 não alterou a redação do artigo 186 que trata da DLPA, julgamos que a intenção do legislador seja a de que essa demonstração continue sendo elaborada para evidenciar o saldo inicial da conta Prejuízos Acumulados, se houver, os ajustes de exercícios anteriores, as reversões de reservas, bem como o Lucro Líquido apurado e sua destinação.

9.4.2 Estrutura da DLPA

A DLPA deve ser estruturada observando-se a disciplina contida no artigo 186 da Lei n. 6.404/1976. Veja:

> Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:
> I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
> II – as reversões de reservas e o Lucro Líquido do Exercício;
> III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

NOTA:
- O inciso I do artigo 186 supra transcrito, ainda conserva sua redação original, incluindo entre as informações que devem constar da DLPA, a correção monetária do saldo inicial. Lembramos, no entanto, que o regime de correção monetária das demonstrações financeiras foi revogado, inclusive para fins societários, a partir de 1/1/1996, pelo art. 4º da Lei n. 9.249/1995.

O artigo 186, em seu § 2º, estabelece, ainda, que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do Capital Social e poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

9.4.3 Elaboração da DLPA

Os dados para elaboração dessa demonstração são extraídos do livro Razão, bastando, portanto, consultar a movimentação ocorrida durante o exercício, especialmente nas contas Prejuízos Acumulados, Juros sobre o Capital Próprio e Lucros Acumulados, sendo que a primeira é conta Patrimonial do grupo do Patrimônio Líquido e as outras duas que são contas transitórias, terão seus saldos obrigatoriamente zerados no último dia do exercício social.

9.4.4 Modelo de DLPA

A DLPA também é apresentada no formato vertical, veja:

Companhia:
DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
Exercício findo em:

DESCRIÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
1. Saldo no Início do Período		
2. Ajustes de Exercícios Anteriores		
3. Saldo Ajustado		
4. Lucro ou Prejuízo do Exercício		
5. Reversão de Reservas		
6. Saldo a Disposição		
7. Destinação do Exercício		
• Reserva Legal		
• Reserva Estatutária		
• Reserva para Contingência		
• Outras Reservas		
• Dividendos Obrigatórios ($ por ação)		
• Juros sobre Capital Próprio		
8. Saldo no Fim do Exercício		

9.4.5 Estudo dos componentes da DLPA

Saldo no início do período

Corresponde ao saldo da conta Prejuízos Acumulados constante do Balanço de encerramento do exercício anterior.

Ajustes de exercícios anteriores

O § 1º do artigo 186 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que, como ajustes de exercícios anteriores, serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Desse modo, como ajustes de exercícios anteriores, a lei considera apenas dois casos: os decorrentes de mudança de critério contábil e os decorrentes de retificação de erro.

Veja melhor:

a) **mudança de critério contábil:** essa mudança é desaconselhada, pois contraria a Convenção Contábil da Consistência. Entretanto, toda vez que a mudança trouxer benefícios, visando a refletir melhor a situação da entidade, ela pode ser

efetuada. Como exemplos, podemos citar a mudança do critério de avaliação de estoques PEPS para Preço Médio; mudança do método de avaliação do valor de investimentos, Custo para Equivalência Patrimonial. Quando as mudanças forem efetuadas em determinado exercício e houver reflexo nos resultados e necessidade de recompor os resultados de exercícios anteriores para possibilitar melhor comparabilidade e análise entre eles, essas recomposições deverão ser feitas e as diferenças positivas ou negativas serão lançadas diretamente na conta Lucros Acumulados, a débito ou a crédito, de acordo com a natureza do ajuste. Esse fato, conforme determina a própria Lei das Sociedades por Ações, deverá ser informado em notas explicativas.

É importante salientar que, com o advento da Lei n. 11.638/2007 que extinguiu do Patrimônio Líquido a partir de 1º de janeiro de 2008, a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, a conta Lucros Acumulados passou a ser transitória, aberta no início do Exercício e encerrada em seu fim, com objetivo de receber a crédito o Lucro Líquido do Exercício, as reversões de reservas e, a débito ou a crédito, os ajustes de exercícios anteriores para, finalmente, dar destinação ao saldo existente no último dia do exercício social.

b) **retificação de erro:** conforme estabelece a lei, refere-se apenas a erros atribuíveis a exercícios anteriores que não possam ser incluídos no exercício presente.

Os erros de escrituração que ocorrem comumente, sujeitando-se a ajustes em exercícios anteriores, referem-se a erros de cálculo, omissão de lançamentos, erros na avaliação de estoques etc.

Todo erro identificado, após devidamente concluídos os procedimentos necessários à apuração do Resultado do Exercício e estando as demonstrações financeiras devidamente elaboradas e publicadas, deverá ser ajustado no exercício em que for constatado. Quando interferirem nos resultados, esses erros serão contabilizados diretamente a débito ou a crédito da conta Lucros Acumulados.

Exemplo:

Suponhamos que no mês de maio de x4 constatou-se que uma Receita de Aluguéis de uma entidade, no valor de R$ 5.000 e referente ao mês de setembro do exercício anterior, foi contabilizada a crédito da conta Clientes, quando o correto seria a crédito da conta que registra a respectiva Receita. Esse erro influi no Resultado do Exercício de x3, provocando ainda redução indevida na conta Clientes. O ajuste deverá ser efetuado no próprio mês de maio de x4, mediante o seguinte lançamento:

Clientes
a Lucros Acumulados
Registro que se processa correspondente à Receita referente ao mês de setembro de x3, lançada indevidamente a crédito da conta Clientes, que ora se regulariza 5.000

Havendo saldo na conta Prejuízos Acumulados, o ajuste deverá ser efetuado a débito ou a crédito dessa conta.

Conforme determina a lei, esses ajustes correspondentes a erros na escrituração também deverão ser informados em notas explicativas.

Saldo ajustado

Corresponde ao saldo inicial da conta Prejuízos Acumulados mais ou menos ajustes de exercícios anteriores.

Lucro ou Prejuízo do Exercício

Corresponde ao Lucro ou Prejuízo Líquido apurado no exercício e devidamente demonstrado na Demonstração do Resultado do Exercício.

Reversão de reservas

Após atingirem suas finalidades e desde que não tenham sido utilizadas para aumento de Capital ou para compensar prejuízos, as Reservas de Lucros deverão ser revertidas para a conta Lucros Acumulados. Assim, a base de cálculo dos dividendos que serão distribuídos para os acionistas poderá ser composta pelo Lucro Líquido do Exercício, mais as reversões de reservas mais ou menos os ajustes de exercícios anteriores.

As Reservas sujeitas a reversão correspondem somente a Reservas de Lucros, que se originam do Lucro Líquido do Exercício.

Quando uma Reserva de Lucros é constituída, sendo ela extraída do Lucro Líquido do Exercício, evita que o respectivo valor destinado a sua constituição seja distribuído aos acionistas.

Suponhamos que o Lucro Líquido do Exercício de uma determinada empresa tenha sido de R$ 2.000.000, e que os acionistas tenham decidido criar uma Reserva para investimentos em filiais no valor de R$ 400.000. Após a constituição dessa Reserva, restará para ser distribuído aos acionistas apenas R$ 1.600.000. Assim, a reserva constituída evitou que, dos R$ 2.000.000, R$ 400.000 fossem distribuídos.

Saiba que a distribuição do lucro aos acionistas sob a forma de dividendos acarreta diminuição no Ativo Circulante, em função da saída de numerários. Assim, com a constituição da Reserva, a empresa poderá contar com o correspondente recurso de R$ 400.000, integrando seu capital de giro, para investir em filiais, conforme o propósito.

Suponhamos, agora, que no final do exercício seguinte, o respectivo investimento tenha sido efetuado com abertura de duas filiais. Depois de realizado o investimento, a reserva atingiu sua finalidade, devendo, portanto, ser revertida. Assim, seu saldo é transferido a crédito da conta Lucros Acumulados, integrando o saldo dessa conta juntamente com o Lucro Líquido do Exercício atual (mais ajustes etc., conforme consta da Demonstração). Agora, então, poderá ser distribuída aos acionistas ou ter novamente destinações para formação de novas Reservas.

As Reservas de Lucros a Realizar devem ser revertidas no exercício em que ocorrer a realização financeira da respectiva Receita.

As Reservas para Contingências devem ser revertidas no exercício em que deixar de existir o fundamento para o qual elas foram criadas.

Saldo à disposição

Esse saldo corresponde ao saldo inicial da conta Prejuízos Acumulados, mais ou menos ajustes de exercícios anteriores, mais Lucro Líquido do Exercício ou menos Prejuízo Líquido do Exercício, mais as reversões de Reservas. Esse montante é que fica à disposição da assembleia (no caso das Sociedades por Ações) ou dos sócios (nos outros tipos de sociedades), para que sejam calculadas as destinações propostas.

Destinações do exercício

As destinações a que está sujeito o saldo da conta Lucros Acumulados, após as influências supracitadas, já foram estudadas na Seção 8.3.4.

Juros sobre Capital Próprio

Os juros remuneratórios do Capital Próprio pagos ou creditados aos acionistas durante o exercício social, segundo estabelece a legislação tributária, devem ser lançados como despesas financeiras.

Conforme já abordamos, há um entendimento da CVM de que esses juros correspondem à distribuição de lucros e não às despesas financeiras conforme caracteriza o fisco.

Dessa forma, estabelece a CVM que, havendo interesse da empresa em registrar esses juros como despesas financeiras, o respectivo montante deverá ser revertido na DRE para integrar a base de cálculo das destinações do Lucro Líquido do Exercício. Assim, o mesmo valor lançado como reversão na DRE deve ser lançado na DLPA como destinação do lucro.

Saldo no fim do exercício

Com o advento da Lei n. 11.638/2007, a conta Lucros Acumulados terá seu saldo zerado no último dia do exercício social. Dessa forma, somente haverá saldo no final do exercício na DLPA quando houver saldo na conta Prejuízos Acumulados.

Dividendos por Ação

Para conhecer o valor do Dividendo por Ação a ser indicado na DLPA, basta dividir o valor dos respectivos dividendos a serem distribuídos pelo número de ações em circulação que compõem o capital da entidade. Quando a companhia possuir ações de classes e espécies diferentes, cujos dividendos sejam atribuídos a cada classe ou espécie em porcentagens também diferentes, o valor do Dividendo por Ação deverá ser discriminado de acordo com as classes e espécies existentes. Nesse caso, os critérios utilizados para cálculos deverão ser devidamente informados em notas explicativas.

Se a entidade possuir Ações em Tesouraria, a elas não serão atribuídos dividendos.

9.4.6 Exemplo prático

Veja, agora, como ficará a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A referente ao exemplo prático desenvolvido na Seção 8.4.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
Exercício findo em: 31/12/x1

DESCRIÇÃO	R$
1. Saldo no Início do Período	-
2. Ajustes de Exercícios Anteriores	-
3. Saldo Ajustado	-
4. Lucro ou Prejuízo do Exercício	382.905
5. Reversão de Reservas	-
6. Saldo a disposição	382.905
7. Destinação do exercício	
· Reserva Legal	(16.785)
· Reserva Estatutária	
· Reserva para Contingência	
· Outras Reservas	(63.784)
· Dividendos Obrigatórios ($ 0.42522666 por ação)	(255.136)
· Juros sobre Capital Próprio	(47.200)
8. Saldo no Fim do Exercício	ZERO

9.5 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

9.5.1 Conceito

A **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)** é um relatório contábil que visa evidenciar as variações ocorridas em todas as contas que compõem o Patrimônio Líquido em um determinado período.

9.5.2 Estrutura da DMPL

A Lei n. 6.404/1976 não fixa um modelo de DMPL que deva ser utilizado pelas empresas; entretanto, menciona essa demonstração no § 2º do artigo 186, quando permite que a DLPA seja incluída nela, se elaborada e publicada pela companhia. Assim, as mesmas informações que a lei determina para a DLPA devem constar da DMPL, considerando que nesta as informações serão relativas à movimentação de todas as contas do Patrimônio Líquido.

Convencionalmente, as empresas têm elaborado a DMPL em um gráfico com colunas, sendo destinada uma coluna para cada conta integrante do Patrimônio Líquido, observando-se que a primeira coluna é reservada para a descrição da natureza das transações que provocaram as mutações e a última coluna é utilizada para os totais.

A DMPL conterá, ainda, tantas linhas quantas forem as transações ocorridas e que mereçam ser evidenciadas em relação a migração de valores entre as contas, sendo que, na primeira linha, serão transcritos os saldos iniciais de cada conta e, na última linha, os respectivos saldos finais.

Portanto, a soma algébrica da última linha do demonstrativo, que será indicada na última coluna reservada aos totais, coincidirá com o total dessa mesma coluna e corresponderá ao total do grupo do Patrimônio Líquido constante do Balanço Patrimonial.

Para evitar um número excessivo de colunas na DMPL, as informações relativas ao capital social e às reservas de lucros e de capital poderão ser apresentadas de maneira reunida em seus respectivos grupos. Nesse caso, os fluxos de recursos de uma conta para outra, que revelam a origem de cada mutação, deverão ser informados em Notas Explicativas.

9.5.3 Elaboração da DMPL

Os dados para elaboração dessa demonstração são extraídos do livro Razão, bastando, portanto, consultar a movimentação ocorrida durante o exercício, em cada uma das contas do Patrimônio Líquido.

9.5.4 Modelo de DMPL

Conforme tratamos, a Lei n. 6.404/1976 não fixou um modelo para a DMPL, ficando as empresas livres para elaborá-lo.

O § 1º do artigo 176 dessa lei estabelece, para efeito de comparação, que as demonstrações financeiras de cada exercício devem ser divulgadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

Nas demonstrações financeiras que contém apenas uma coluna de valores, como ocorre, por exemplo, com o Balanço Patrimonial, para atender a essa determinação legal, basta inserir uma coluna adicional para as informações do exercício anterior. Essa possibilidade, portanto, não existe na DMPL, uma vez que ela é composta por várias colunas de valores. A solução encontrada é apresentar um demonstrativo duplo, sendo informados, inicialmente, os dados relativos ao exercício anterior e, na sequência, os dados relativos ao exercício atual.

Veja, portanto, um modelo de DMPL que poderá ser utilizado.

Companhia:
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Exercício findo em:

Descrição	Capital Social	Reservas de Capital	Reservas de Lucros	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Ações em Tesouraria	Prejuízos Acumulados	Lucros a Destinar	Totais
Saldo em 31.12.x0								
Aumentos de Capital: · Com Reservas de Capital								
Lucro ou Prejuízo do Exercício								
Reversão de Reservas								
Destinação do Exercício: · Reserva Legal · Reserva para Investimentos · Dividendos · Juros sobre o Capital Próprio								
Saldo em 31.12.x1								
Aumentos de Capital: · com Reservas de Capital								
Lucro ou Prejuízo do Exercício								
Reversão de Reservas								
Destinação do Exercício: · Reserva Legal · Reserva para Investimentos · Dividendos · Juros sobre o Capital Próprio								
Saldo em 31.12.x2								

OBSERVAÇÕES:

- O título "Lucros a Destinar", constante da penúltima coluna, não corresponde a título de conta integrante do grupo do Patrimônio Líquido. Essa coluna figura na DMPL apenas para permitir a demonstração da destinação do Lucro Líquido do Exercício. O total dessa coluna será sempre igual a zero, não interferindo, portanto, no somatório do grupo do Patrimônio Líquido.
- No modelo apresentado, estamos considerando que a DMPL refere-se ao exercício de x2, elaborada em 31/12/x2.
- No corpo da DMPL, apresentamos 21 linhas. Nas linhas 1 a 11, as informações referem-se ao exercício anterior ao findo, enquanto as informações apresentadas nas linhas 11 a 21 referem-se ao exercício findo. Observe que o saldo em 31/12/x1 corresponde ao saldo inicial para o exercício de x2.
- Nesse exemplo, estamos simulando aumento de capital com incorporação de reservas de capital. Lembramos, no entanto, que nessa linha poderão constar Reservas de Lucros, Ajustes de Avaliação Patrimonial ou, ainda, integralizações em dinheiro ou em bens, conforme o caso. Quando ocorrer aumento de capital com recursos oriundos de várias fontes, haverá na DMPL uma linha para indicar cada uma dessas origens.
- Estamos prevendo, nesse exemplo, que o Lucro Líquido foi destinado à formação de Reserva Legal, de Reserva para Investimento e o restante foi distribuído em forma de dividendos. Lembramos que poderão ocorrer outras destinações, as quais deverão ser devidamente informadas, uma em cada linha dessa demonstração.
- Observe, ainda, que, se além dos eventos previstos no modelo de DMPL apresentado, tivessem ocorrido outros que também provocassem variações nos saldos das contas do Patrimônio Líquido, no exercício findo ou no anterior, esses eventos também deveriam ser indicados na demonstração. Exemplos desses eventos são: compensação do prejuízo do exercício com reservas; compensação de prejuízos acumulados com lucros, aumentos de capital com reservas de lucros, com o saldo de Ajustes de Avaliação Patrimonial, diminuições de Capital, ajustes de exercícios anteriores etc.

9.5.5 Exemplo prático

Veja, agora, como ficará a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A referente ao exemplo prático desenvolvido na Seção 8.4.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Exercício findo em: 31/12/x1

DESCRIÇÃO	CAPITAL SOCIAL	RESERVAS LUCROS	LUCROS A DESTINAR	TOTAL
Saldo em 31/12/x1	500.000	90.000		590.000
Aumento de Capital				
Integralização em dinheiro	100.000			100.000
Lucro Líquido do Exercício			382.905	382.905
Destinações do Lucro Líquido				
Reserva Legal		16.785	(16.785)	
Reservas para Investimento	63.784	(63.784)		
Dividendos			(255.136)	(255.136)
Juros sobre Capital Próprio			(47.200)	(47.200)
Saldo em 31/12/x1	600.000	170.569		770.569

Atividades Teóricas 1

1. Responda:
   - **1.1** O que é a DLPA?
   - **1.2** Cite três destinações que podem ser dadas ao Lucro Líquido do Exercício.
   - **1.3** Em que consistem os ajustes de exercícios anteriores?
   - **1.4** O que é a DMPL?
   - **1.5** Tendo em vista o grande número de colunas necessárias para evidenciar a movimentação das contas do Patrimônio Líquido, qual é a solução encontrada para que sejam apresentados valores relativos a dois exercícios simultaneamente?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - **2.1** Com o advento da Lei n. 11.638/2007, a partir de 1º de janeiro de 2008, ao Lucro Líquido do Exercício deve-se dar total destinação.
   - **2.2** A parcela do lucro líquido do exercício que não receber destinação ficará acumulada na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.
   - **2.3** A conta Lucros Acumulados é conta transitória que serve para evidenciar a destinação do lucro líquido do exercício e no final do exercício social terá seu saldo zerado.
   - **2.4** As informações contidas na DMPL também constarão da DLPA.
   - **2.5** Todas as informações contidas na DLPA constarão da DMPL.
   - **2.6** A companhia que elaborar e publicar a DMPL estará desobrigada da elaborar e publicar a DLPA.

2.7 Uma das características da DMPL é evidenciar a migração de valores entre as contas do Patrimônio Líquido.

2.8 O valor dos juros sobre o capital próprio indicado na DLPA corresponde à parcela do Lucro Líquido retida para futuras distribuições aos acionistas.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 A DLPA evidenciará:

a) o saldo inicial da conta Prejuízos Acumulados.
b) os ajustes de exercícios anteriores.
c) as reversões de reservas, bem como o Lucro Líquido apurado e a sua destinação.
d) todas estão corretas.

3.2 Em relação a DLPA, é correto afirmar que:

a) deverá indicar o montante do Dividendo por Ação do Capital Social.
b) deverá indicar o montante do Lucro Líquido por Ação do Capital Social.
c) poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. companhia.
d) somente a alternativa "b" está errada.

3.3 Não devem figurar na DMPL:

a) Aumento de capital com incorporação de reservas
b) Constituição de reservas com lucro do exercício.
c) Compensação de prejuízos com saldos de reservas de lucros.
d) nenhuma das alternativas.

9.6 Demonstração dos fluxos de caixa

9.6.1 Conceito

A **Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)** é um relatório contábil que tem por fim evidenciar as transações ocorridas em um determinado período e que provocaram modificações no saldo da conta Caixa.

Trata-se de uma demonstração sintetizada dos fatos administrativos que envolvem os fluxos de dinheiro ocorridos durante determinado período, devidamente registrados a débito (entradas) e a crédito (saídas) da conta Caixa.

Fluxos de Caixa, portanto, compreendem o movimento de entradas e saídas de dinheiro na empresa.

Suponhamos o seguinte exemplo: em 31 de dezembro de x1, o saldo da conta Caixa fosse igual a R$ 100 e que, em 31 de dezembro de x2, fosse igual a R$ 220. Suponhamos, ainda, que durante o exercício de x2, tenham ocorrido as seguintes operações de entradas e saídas no Caixa:

- recebimento de clientes decorrente de vendas de mercadorias à vista no valor de R$ 300;
- pagamento em dinheiro a fornecedores em decorrência de compras de mercadorias no valor de R$ 150;
- pagamento em dinheiro de despesas diversas no valor de R$ 30.

Considerando que o saldo do Caixa no início de x2 era igual a R$ 100 e, no final, igual a R$ 220, podemos concluir que nesse período ocorreu uma variação positiva no Caixa de R$ 120.

São exatamente as transações que provocaram essa variação de R$ 120 no Caixa que serão demonstradas na DFC.

A função principal da Demonstração dos Fluxos de Caixa é, portanto, evidenciar as operações relevantes que provocaram a variação do saldo da conta Caixa durante determinado período.

Veja, então, de forma bem simples, como as operações apresentadas podem ser demonstradas:

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	
ENTRADAS	
• Recebido de Clientes	300
TOTAL DAS ENTRADAS	300
SAÍDAS	
• Pagamento a Fornecedores	(150)
• Pagamento de Despesas	(30)
TOTAL DAS SAÍDAS	(180)
VARIAÇÃO DO PERÍODO (entradas-saídas)	120
(+) SALDO NO INÍCIO DO PERÍODO	100
= SALDO NO FINAL DO PERÍODO	220

Note que havia um saldo inicial na conta Caixa de R$ 100 e que, durante o período, ocorreram entradas no valor de R$ 300. Se não ocorressem saídas de dinheiro no referido período, o saldo final de Caixa seria igual a R$ 400. Entretanto, como ocorreu saída de Caixa no valor de R$ 180, o saldo final foi igual a R$ 220.

Analisando as informações contidas na DFC, pode-se compreender qual foi o destino dado aos R$ 180 que saíram da conta Caixa no período.

Com poucas ocorrências, fica fácil entender por que o saldo da conta Caixa que era de R$ 100 passou para R$ 220.

Vamos analisar, então, os motivos que levaram o caixa a aumentar o seu saldo em R$ 120: dos R$ 300 que ingressaram no caixa, apenas R$ 30 deixaram de integrar o Patrimônio, uma vez que foram utilizados para o pagamento de Despesas, e R$ 150 foram ativados pela compra de estoques, já que houve um pagamento a fornecedores nesse valor.

9.6.2 Estrutura da DFC

Pela grande importância que as informações contidas na DFC sempre representaram para a análise conjunta com as demais demonstrações contábeis, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), por meio da Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC n. 20, de 30 de abril de 1999, fundamentado nas práticas habituais que vinham sendo adotadas nos Estados Unidos e na Europa, em que a elaboração da DFC era obrigatória, apresentou orientações para a elaboração, no Brasil, desse significativo relatório contábil.

Desenvolveremos nossas explicações segundo os parâmetros contidos na citada NPC.

É importante destacar que a DFC foi também regulamentada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio do Pronunciamento Técnico CPC n. 3, de 13 de junho de 2008 e pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC TG 03, aprovada pela Resolução CFC n. 1.296/2010.

9.6.3 Conceito de caixa e equivalentes de caixa

Veja os conceitos contidos no item 7 do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 03/2008, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

"Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis."

"Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor."

Portanto, equivalentes de caixa abrangem todos os investimentos efetuados pela empresa, resgatáveis em até três meses e que tenham altíssima liquidez. São sobras de caixa aplicadas no mercado financeiro, cujas operações se caracterizam pela finalidade não especulativa, bem como, conforme já abordamos, pela possibilidade de serem resgatadas imediatamente (no momento em que a entidade desejar).

São exemplos de investimentos financeiros que podem ser considerados como Equivalentes de caixa a caderneta de poupança, os CDB e RDB pré-fixados etc.

9.6.4 Classificação das entradas e saídas de caixa por atividades

Para que as informações apresentadas na DFC reflitam adequadamente as variações ocorridas no saldo do caixa em determinado período, conforme estabelece o item 1 da NPC 20/1999, é preciso selecionar todas as transações ocorridas e que influenciaram sobremaneira o caixa, por grupos de atividades.

Tendo em vista a grande variedade de transações que podem ocorrer tanto em relação às entradas quanto em relação às saídas do caixa em um período, há necessidade de se agrupar as ocorrências da mesma natureza para que o demonstrativo possa ser o mais claro possível e revele aos usuários das informações contábeis os motivos que provocaram a variação no saldo da conta Caixa em determinado período, ou seja, as origens dos recursos financeiros ingressados, bem como o destino das saídas ocorridas durante o mesmo período.

Conforme consta do item 2 da NPC 20/1999, as informações contidas em uma demonstração dos Fluxos de Caixa, quando utilizada com os dados e informações divulgados nas demonstrações contábeis, destinam-se a ajudar seus usuários a avaliar a geração de Fluxos de Caixa para o pagamento de obrigações, lucros e dividendos a seus acionistas ou cotistas, ou a identificar as necessidades de financiamento, as razões para as diferenças entre o resultado para o Fluxo de Caixa líquido originado das atividades operacionais e, finalmente, revelar o efeito das transações de investimentos e financiamentos, com a utilização ou não de numerário, sobre a posição financeira.

Portanto, é de salutar importância escolher um agrupamento de operações que venha a satisfazer a análise dos usuários e que reflita a real situação ocorrida no período que se pretende demonstrar.

Assim, conforme estabelece o inciso I do artigo 188 da Lei n. 6.404/1976 e, ainda, em conformidade com as orientações contidas na citada NPC, envolvendo a estrutura da DFC, o ideal é que as transações relativas às entradas e saídas de caixa sejam selecionadas em três grupos de atividades:

a) **atividades operacionais:** compreendem as transações que envolvem a consecução do objeto social da entidade. Elas podem ser exemplificadas pelo recebimento de uma venda, pagamento de fornecedores por compra de materiais, pagamento dos funcionários etc.;

b) **atividades de investimentos:** compreendem as transações com os ativos financeiros, as aquisições ou vendas de participações em outras entidades e de ativos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços ligados ao objeto social da entidade. É importante citar que as atividades de investimentos não compreendem a aquisição de ativos com o objetivo de revenda;

c) **atividades de financiamentos:** incluem a captação de recursos dos acionistas ou cotistas e seu retorno em forma de lucros ou dividendos, a captação de empréstimos ou outros recursos, sua amortização e remuneração.

É importante salientar que cuidados especiais precisam ser tomados no momento da classificação das transações em seus respectivos grupos de atividades.

Ocorre que determinados recebimentos ou pagamentos de caixa podem ter características que se enquadram tanto no Fluxo de Caixa das atividades operacionais como nas atividades de financiamentos ou nas atividades de investimentos. Assim, os desembolsos efetuados para pagamento a fornecedores decorrentes de financiamentos para aquisição de bens destinados à produção ou à venda devem ser classificados como atividades operacionais; os desembolsos efetuados para pagamentos a fornecedores decorrentes de financiamentos obtidos para aquisição de bens do Ativo Não Circulante, como atividades de investimentos; enquanto os desembolsos efetuados para pagamento a credores referentes a empréstimos efetuados para aplicação na expansão do empreendimento devem ser classificados como atividades de financiamentos. Como medida de simplificação, há uma tendência de se classificar os recursos financeiros decorrentes de empréstimos efetuados para pagamento a longo prazo juntamente com as atividades de financiamento, embora o correto seja classificá-los conforme o destino dado aos respectivos recursos. Ao olhar para uma DFC, o usuário deve compreender com facilidade qual foi a origem de todos os recursos financeiros que passaram pelo caixa da empresa em determinado período, bem como o destino dos recursos financeiros que ingressaram e não permaneceram para compor o saldo do caixa no final do mesmo período. Por esse motivo, os três grupos de atividades resumem, de maneira satisfatória, os resultados almejados pelos usuários, ou seja, quanto dos recursos financeiros gerados originou-se de atividades operacionais, quanto originou-se de atividades de investimentos e quanto originou-se de atividades de financiamentos. Do mesmo modo, quanto dos recursos foi aplicado nas atividades operacionais, quanto foi aplicado em atividades de investimentos e quanto foi aplicado em atividades de financiamentos.

Veja, na Seção a seguir, as principais transações de entradas e saídas de caixa que podem ocorrer em uma entidade, já devidamente segregadas por grupos de atividades e que devem ser apresentadas na DFC.

9.6.5 Transações que devem integrar a DFC

Atividades operacionais

- Entradas
  - Recebimento de clientes decorrentes de vendas, à vista, de mercadorias, serviços ou de outros bens do Ativo Circulante.
  - Recebimento de clientes decorrentes de Duplicatas referentes a vendas de bens ou prestação de serviços realizadas a prazo.
  - Recebimento provenientes de descontos de Duplicatas oriundas da venda de bens ou da prestação de serviços a prazo.
  - Recebimento de juros sobre empréstimos concedidos, sobre financiamentos relativos a vendas de bens do Ativo Circulante ou a prestação de serviços, ou, ainda, sobre aplicações financeiras.
  - Recebimento das demais receitas operacionais realizadas ou não, ou, ainda, daquelas já realizadas e devidamente contabilizadas em contas representativas de direitos.
  - Recebimento pela venda ou resgate de títulos e valores mobiliários, exceto aqueles considerados investimentos classificados no Ativo Não Circulante.
  - Recebimento de dividendos por participação no capital de outras empresas.
  - Recebimento de indenizações por sinistros ocorridos em bens ou insumos destinados à produção ou à venda.
  - Todos os demais recebimentos, desde que não se enquadrem como atividades de investimentos ou de financiamentos. Por exemplo, os reembolsos recebidos de fornecedores decorrentes de devoluções de compras de mercadorias serão classificados como Atividades Operacionais, enquanto os reembolsos recebidos de fornecedores decorrentes de devolução de compra de bens do Ativo Não Circulante serão classificados como atividades de investimentos.
- Saídas
  - Pagamentos efetuados a fornecedores em decorrência de compras à vista de mercadorias ou de serviços ou ainda de outros bens do Ativo Circulante.
  - Pagamento de Duplicatas a fornecedores, em decorrência de compras de mercadorias ou de serviços, ou, ainda, de outros bens do Ativo Circulante, efetuadas a prazo.
  - Pagamento de juros e descontos comerciais ou financeiros e de outras despesas financeiras.

- Pagamento de despesas em geral antes da ocorrência de seus fatos geradores (despesas antecipadas), no momento de sua ocorrência e após sua ocorrência (já devidamente apropriadas e registradas em contas de obrigação).
- Pagamentos aos governos federal, estadual e municipal, referentes a tributos: Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, taxas diversas etc.
- Pagamento ou recolhimento de obrigações trabalhistas, previdenciárias e outras.
- Aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários, classificáveis no Ativo Circulante.
- Outras saídas de caixa desde que não se enquadrem entre as atividades de investimentos ou financiamentos, como adiantamentos a fornecedores para aquisição de bens classificáveis no Ativo Circulante ou para utilização de serviços, reembolso a clientes em decorrência de vendas canceladas ou de abatimentos concedidos etc.

Atividades de investimentos

- Entradas
  - Recebimento do principal decorrente de empréstimos ou financiamentos efetuados a terceiros.
  - Resgate de aplicações financeiras, exceto as equivalentes de caixa ou outras do Ativo Circulante.
  - Recebimento pela venda de títulos de investimentos de outras entidades.
  - Recebimento pela venda de participações em outras empresas.
  - Recebimento pelo resgate de participações em outras empresas.
  - Recebimentos decorrentes de vendas de bens de uso da empresa ou de outros bens do Ativo Não Circulante.
  - Juros recebidos de contratos de mútuos.
- Saídas
  - Desembolsos relativos a concessão de empréstimos a terceiros.
  - Aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários, classificáveis no Ativo Realizável a Longo Prazo.
  - Pagamentos pela aquisição de títulos e valores mobiliários de outras entidades, classificáveis no Ativo Não Circulante.
  - Pagamentos relativos a aquisição de bens de uso, classificáveis no Ativo Imobilizado.

Atividades de Financiamentos

- Entradas
  - Recebimento de recursos financeiros dos proprietários como realização do capital ou pela venda de ações emitidas.
  - Empréstimos obtidos a curto ou a longo prazo, com emissão de notas promissórias, debêntures, letras hipotecárias, títulos de dívida etc.
  - Recebimento de juros decorrentes de empréstimos efetuados a terceiros.
  - Recebimento de recursos financeiros decorrentes de doações de caráter permanente ou temporário, com finalidade exclusiva de aquisição, construção ou de expansão, incluídos bens de uso classificáveis no Ativo Imobilizado.
- Saídas
  - Pagamentos ao proprietário, sócios ou acionistas referentes a reembolso de seus investimentos no capital da entidade ou referentes a pagamento de dividendos, juros sobre o Capital Próprio ou outras distribuições.
  - Pagamento de empréstimos obtidos.
  - Pagamento de juros sobre empréstimos obtidos.

9.6.6 Transações que não devem integrar a DFC

Sendo o objetivo da DFC apresentar as transações que correspondem a entradas e saídas de recursos financeiros na empresa, obviamente, aquelas transações que não movimentam dinheiro não devem integrar essa demonstração.

São eventos dessa natureza:

- aumentos de capital com o aproveitamento de reservas;
- aumentos de capital com conversão de obrigações de curto ou de longo prazo;
- aumentos de capital com integralização em bens do Ativo Imobilizado;
- recebimento de doações, exceto em dinheiro;
- transferências de valores do Exigível a Longo Prazo para o Passivo Circulante e do Realizável a Longo Prazo para o Ativo Circulante;
- distribuição de dividendos, enquanto não forem pagos, que reduz o Patrimônio Líquido e aumenta o Passivo Circulante, porém não movimenta o caixa. É bom ressaltar que, no momento do pagamento dos dividendos, por ocorrer saída de

numerário do disponível, o caixa ficará afetado e, consequentemente, o fato será informado na DFC;

- compensações de valores passivos com valores ativos, desde que não envolvam dinheiro etc.

Convém salientar que, na DFC, não devem figurar as transações que correspondam a ingressos "virtuais" no caixa, como ocorre, por exemplo, no momento da integralização de Capital com bens do Ativo Imobilizado, ou com a aquisição de bens do Ativo Imobilizado, financiados a longo prazo. Na extinta Doar, essas transações deveriam ser informadas, considerando-se que havia ocorrido ingresso de dinheiro no Ativo Circulante e imediata saída para aquisição dos referidos bens. Na DFC, transações dessa natureza não aparecem, devendo ser objeto de informação em notas explicativas.

9.6.7 Métodos de elaboração da DFC

Conforme estabelece o item 11 da NPC 20/1999, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para um determinado período ou exercício deve apresentar o Fluxo de Caixa oriundo ou aplicado nas atividades operacionais, de investimentos e de financiamentos e seu efeito líquido sobre os saldos de caixa, conciliando seus saldos no início e no final do período ou exercício.

Existem dois métodos que podem ser adotados para a estruturação da DFC: Indireto e Direto.

Método Indireto

Introdução

Por esse método, também denominado Método da Reconciliação, os recursos derivados das atividades operacionais são demonstrados a partir do Lucro Líquido do Exercício, ajustado pela adição das Despesas e exclusão das receitas consideradas na apuração do resultado e que não afetaram o caixa da empresa, isto é, que não representaram saídas ou entradas de dinheiro, bem como pela exclusão das Receitas realizadas no exercício e recebidas no exercício anterior e pela adição das Receitas recebidas antecipadamente que não foram consideradas na Apuração do Resultado, porém interferiram no caixa da empresa. Exclui-se, também do Resultado, os resultados obtidos nas transações de bens do Ativo Não Circulante, uma vez que as baixas referentes a esses bens devem ser indicadas pelos valores brutos entre as atividades de investimentos.

Modelo

Adotaremos o modelo apresentado no anexo II da NPC 20/1999 do Ibracon:

Companhia:
Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Indireto)
Exercício findo em:

DESCRIÇÃO	x1	x2
1. FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS		
· Resultado do Exercício/Período		
· Ajustes para Conciliar o Resultado às Disponibilidades Geradas pelas Atividades Operacionais		
· Depreciação e Amortização		
· Resultado na Venda de Ativos Não Circulantes		
· Equivalência Patrimonial		
· Recebimento de Lucros e Dividendos de Subsidiárias		
· Variações nos Ativos e Passivos		
· (Aumento) Redução em Contas a Receber		
· (Aumento) Redução dos Estoques		
· Aumento (Redução) em Fornecedores		
· Aumento (Redução) em Contas a Pagar e Provisões		
· Aumento (Redução) no Imposto de Renda e Contribuição Social		
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades Operacionais		
2. FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS		
· Compras de Imobilizado		
· Aquisição de Ações/Cotas		
· Recebimentos por Vendas de Ativos Não Circulantes		
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Investimentos		
3. FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS		
· Integralização de Capital		
· Pagamentos de Lucros/Dividendos		
· Empréstimos Tomados		
· Pagamentos de Empréstimos/Debêntures		
· Juros recebidos de Empréstimos		
· Juros pagos por Empréstimos		
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Financiamentos		
4. AUMENTO (REDUÇÃO) NAS DISPONIBILIDADES (1+/–2+/–3)		
5. DISPONIBILIDADES NO INÍCIO DO PERÍODO		
6. DISPONIBILIDADES NO FINAL DO PERÍODO (4+/–5)		

OBSERVAÇÕES:

- O total de cada grupo de atividade corresponde à soma algébrica dos itens nele relacionados.
- O total apresentado na linha "Aumento (Redução) nas Disponibilidades", corresponde à soma algébrica entre os totais dos grupos das atividades operacionais, de investimentos e de financiamentos.

Método Direto

Introdução

Por esse método, os Recursos Derivados das Operações são indicados a partir dos recebimentos e pagamentos decorrentes das operações normais, efetuados durante o período.

Modelo

Adotaremos o modelo apresentado no Anexo I da NPC 20/1999 do Ibracon:

Companhia:
Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Direto)
Exercício findo em:

DESCRIÇÃO	x1	x2
FLUXOS DE CAIXA ORIGINADOS DE:		
1. ATIVIDADES OPERACIONAIS		
• Valores Recebidos de Clientes		
• (–) Valores Pagos a Fornecedores e Empregados		
• (–) Imposto de Renda e Contribuição Social Pagos		
• (–) Pagamentos de Contingências		
• Recebimentos por Reembolso de Seguros		
• Recebimentos de Lucros e Dividendos de Subsidiárias		
• Outros Recebimentos (Pagamentos) Líquidos		
• Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades Operacionais		
2. ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS		
• (–) Compras de Imobilizado		
• (–) Aquisição de Ações/Cotas		
• Recebimentos por Vendas de Ativos Não Circulantes		
• Juros Recebidos de Contratos de Mútuos		
• Disponibilidades Líquidas Geradas Pelas (aplicadas nas) Atividades de Investimentos		

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

DESCRIÇÃO	x1	x2
3. ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS		
• Integralização de Capital		
• Pagamentos de Lucros e Dividendos		
• Juros Recebidos de Empréstimos		
• Juros Pagos por Empréstimos		
• Empréstimos Tomados		
• Pagamentos de Empréstimos/Debêntures		
• Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Financiamentos		
4. AUMENTO (REDUÇÃO) NAS DISPONIBILIDADES (1+/–2+/–3)		
5. DISPONIBILIDADES — NO INÍCIO DO PERÍODO		
6. DISPONIBILIDADES — NO FINAL DO PERÍODO (4+/–5)		

Divulgações adicionais

Estabelece, ainda, a NPC 20/1999, que a entidade deverá divulgar informações sobre a demonstração dos Fluxos de Caixa referentes a conciliação do Resultado do Exercício com o valor das disponibilidades líquidas geradas ou utilizadas nas atividades operacionais, como exemplificado a seguir:

• Resultado do Exercício/Período	X
• Ajustes para Conciliar o Resultado com o Valor das Disponibilidades Geradas (Aplicadas)	
• Depreciação e Amortização	X
• Resultado na Venda de Ativos Não Circulantes	X
• Equivalência Patrimonial	X
• Variações nos Ativos e Passivos	
• (Aumento) Redução em Contas a Receber	(X)
• (Aumento) Redução nos Estoques	X
• Aumento nas Despesas Antecipadas	(X)
• Aumento (Redução) em Fornecedores e Contas a Pagar	(X)
• Aumento (Redução) na Provisão para Devedores Duvidosos	X
• Aumento (Redução) na Provisão para Férias	X
• Aumento (Redução) na Provisão para Contingências	X
• Total dos Ajustes	X
• Disponibilidades Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades Operacionais	X

NOTA:
• Note que a conciliação que deve ser apresentada como divulgação adicional quando se adota o método direto, nada mais é do que a parte 1 da DFC indireta.

Preparação de dados para elaboração da DFC pelo Método Direto

Apresentaremos a seguir, como sugestão, esquemas que você poderá aproveitar em preparação de dados de alguns itens a serem informados na DFC Direta.

Valores recebidos de Clientes

+ Saldo inicial de Clientes
+ Receita de Vendas e Serviços
+ Transferências Recebidas do ARLP
+ Saldo Final de Duplicatas Descontadas
+ Saldo Final de REF
+ Reversão de prov. Créd. Liq. Duv.
– Saldo Inicial de REF
– Saldo Inicial de prov. Créd. Liq. Duv.
– Duplicatas Incobráveis Baixadas no Exercício, Sem Cobertura de Provisão
– Saldo Inicial de Duplicatas Descontadas
– Saldo Final de Clientes
= Valores Recebidos de Clientes

Considerar "Clientes" somente os direitos provenientes de vendas de mercadorias, produtos ou prestação de serviços, contabilizados nas contas Clientes e ou Duplicatas a Receber.

Deve ser considerado o valor bruto, sem deduzir os valores da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa e das Duplicatas Descontadas.

Para obter o valor da Receita de Vendas e Serviços, você extrai os seguintes valores da DRE do exercício atual:

+ Receita Líquida de Vendas e Serviços
+ Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas e Serviços
= Receita de Vendas e Serviços

Os demais valores dedutíveis da Receita Bruta de Vendas, como Descontos ou Abatimentos Concedidos e Vendas Anuladas, podem ser desprezados. Nada impede de se partir da Receita Bruta de Vendas e diminuir, nesse esquema, os descontos, os abatimentos bem como as vendas anuladas, pois o resultado será o mesmo.

O procedimento mais sensato para se obter o valor das transferências do ARLP será mediante consulta direta nas fichas do Razão das respectivas contas.

Os saldos inicial e final de Duplicatas Descontadas você extrai diretamente dos Balanços dos exercícios anterior e atual.

Você obtém os saldos final e inicial das contas do grupo Resultados de Exercícios Futuros (REF), nos balanços dos exercícios atual e anterior. Não se esqueça: esses saldos só devem ser compostos quando o grupo de REF contiver Receitas correspondentes a Vendas de Mercadorias ou a Prestação de Serviços.

O valor da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa não utilizado no exercício findo e revertido para receita, você obtém consultando a ficha analítica de Razão da Respectiva conta. Esse valor deve ser adicionado ao saldo inicial de Duplicatas a Receber (ou Clientes), para compensar a baixa efetuada nesse mesmo esquema, referente ao saldo inicial dessa Provisão.

Você extrai o saldo inicial da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa do Balanço do exercício anterior.

O valor das Duplicatas incobráveis, baixadas no exercício, sem cobertura de provisão (valor que exceder o valor da provisão) deve ser considerado como redutor do valor do saldo inicial de Clientes, tendo em vista que provoca diminuição no saldo do direito, sem o correspondente ingresso de recurso financeiro no Disponível.

Os saldos inicial e final da conta Clientes ou Duplicatas a Receber devem ser extraídos dos balanços do exercício anterior e atual.

O saldo final da conta Provisão para Créditos de Liquidação duvidosa não deve ser expurgado do saldo da conta Duplicatas a Receber para fins de se obter o valor real dos valores recebidos de Clientes durante o exercício, a não ser que prefira não adicionar o respectivo valor ao Resultado do Exercício, juntamente com as depreciações, amortizações e exaustões.

Valores pagos a Fornecedores

+ Saldo Inicial de Obrigações a Fornecedores
+ Transferências Recebidas do PELP
+ Compras Realizadas no Período
– Saldo Final de Obrigações a Fornecedores
= Pagamentos a Fornecedores

Considerar Obrigações a Fornecedores somente aquelas decorrentes de compras de mercadorias, de matérias-primas ou de outros materiais a serem utilizados em processos de fabricação, bem como as obrigações decorrentes da contratação de serviços efetuada a prazo e devidamente registrada na conta Fornecedores ou Duplicatas a Pagar. As demais compras a prazo deverão compor o saldo de "outros recebimentos/pagamentos líquidos", tema que abordaremos mais adiante.

Os saldos inicial e final de Fornecedores e ou Duplicatas a Pagar devem ser extraídos dos balanços do exercício anterior e atual.

O procedimento mais sensato para se obter os valores transferidos do PELP será estabelecido mediante consulta direta nas fichas de Razão das respectivas contas.

O valor das compras do período pode ser obtido mediante consulta à ficha Razão da respectiva conta ou da seguinte maneira:

+ Custo das Mercadorias Vendidas + Impostos e Contribuições Incidentes sobre Compras
+ Estoque Final
– Estoque Inicial
= Compras do Período

O valor do CMV deve ser extraído diretamente da DRE atual.

Você extrai os valores dos estoques final e inicial diretamente dos balanços do exercício atual e anterior.

O valor dos impostos incidentes sobre as compras deve ser extraído da ficha de Razão da respectiva conta.

Para se obter o valor dos pagamentos efetuados a fornecedores, torna-se necessário considerar, no montante, o valor dos impostos incidentes sobre as compras, uma vez que eles representam valores que foram ou serão pagos aos fornecedores, juntamente com o custo líquido das mercadorias adquiridas, gerando (quando pagos) redução nas disponibilidades. Não há necessidade de ajustar o saldo das contas que registram as Obrigações a Fornecedores, uma vez que a sistemática de contabilização das compras já inclui, nas respectivas obrigações, o valor líquido das mercadorias adquiridas e os valores dos respectivos tributos, porventura incidentes.

Valores pagos a empregados

+ Saldo Inicial de Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias
+ Despesas com Pessoal, Incorridas no Exercício
– Saldo Final de Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias
= Valores Pagos a Empregados

Os valores pagos a empregados, que na DFC serão indicados juntamente com os valores pagos a fornecedores, devem englobar tanto os pagamentos de compromissos assumidos no exercício anterior e pagos no atual, como aqueles incorridos e pagos no presente exercício, relativos a encargos trabalhistas e previdenciários. Incluem-se, também, as despesas com honorários e respectivos encargos, lanches, transporte, diárias e outras.

Os saldos inicial e final das Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias devem ser extraídos diretamente dos balanços dos exercícios anterior e atual.

Você pode obter o total das despesas com Pessoal incorridas no período diretamente nas fichas de Razão das respectivas contas, ou no lançamento de Diário, utilizado para transferência dos saldos das contas de despesas para a conta Resultado do Exercício.

Imposto de Renda e Contribuição Social pagos

Os valores pagos ao Governo Federal como Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro, correspondem aos pagamentos efetuados no exercício findo, relativos tanto aos saldos constantes do Balanço do exercício anterior quanto aos valores devidos e pagos no exercício findo. As empresas que pagam o Imposto de Renda com base no lucro real normalmente efetuam esses pagamentos trimestralmente, sendo que o valor do último trimestre fica para ser pago no exercício seguinte.

+ Saldo Inicial da Provisão para Imposto de Renda
+ Saldo Inicial da Provisão para Contribuição Social
+ Provisão para Imposto de Renda Devida no Exercício
+ Provisão para Contribuição Social Devida no Exercício
– Saldo Final de Provisão para Imposto de Renda
– Saldo Final de Provisão para Contribuição Social
= Imposto de Renda e Contribuição Social pagos

Outros recebimentos/pagamentos líquidos

O modelo de DFC direta que adotamos, conforme orientações do Ibracon, sugere, ainda, a indicação em destaque entre as atividades operacionais dos pagamentos de contingências e dos recebimentos por reembolso de seguros, além dos lucros e dividendos recebidos de subsidiárias.

Os demais recebimentos e pagamentos que não se enquadrem nos itens anteriores não merecem destaque na DFC, motivo pelo qual devem ser representados apenas pelo valor líquido, com o título "Outros recebimentos/pagamentos líquidos". Esse valor será apurado pelo confronto entre o total desses outros recebimentos com o total desses outros pagamentos.

9.6.8 Como elaborar a DFC

Para elaborar qualquer uma das demonstrações financeiras (contábeis), como o Balanço Patrimonial, a DRE, a DLPA, a DMPL ou a DFC, o contabilista extrai dados dos registros contábeis da empresa.

Há demonstrações que são mais simples de serem elaboradas, como é o caso do Balanço Patrimonial, da DLPA e da DMPL, as quais são elaboradas a partir dos saldos das contas extraídos diretamente do livro Razão, sem maiores complicações. Porém, para se elaborar a DFC, dependendo da complexidade das operações que ocorreram durante o exercício, será necessário preparar mapas ou outros demonstrativos, para facilitar o agrupamento de dados a serem indicados nesse demonstrativo contábil.

É evidente que o contabilista, tendo a sua disposição todos os registros contábeis realizados durante o exercício social não encontrará dificuldades na confecção desses relatórios contábeis.

Especificamente em relação a elaboração da DFC, seja pelo Método Direto ou Indireto, os dados são coletados dos balanços do exercício atual e anterior e da DRE do exercício atual, além de consultas em fichas de Razão de algumas contas.

Tanto na DFC Direta quanto na Indireta, as informações apresentadas no grupo das atividades de investimentos e de financiamentos são as mesmas. O que muda é a forma de apresentar a origem e o destino do dinheiro em decorrência das atividades operacionais.

Na DFC Indireta, parte-se do Resultado do Exercício, ajustando-o pela eliminação dos resultados não financeiros e pela adição ou exclusão das variações ocorridas nos grupos de contas do Ativo Circulante, exceto as Disponibilidades, e do Passivo Circulante. Portanto, adiciona-se ao Resultado do Exercício (quando corresponder a lucro) as Despesas não financeiras (as mais comuns — Depreciação e Amortização) e subtrai-se as receitas não financeiras (as mais comuns — Receitas de participações Societárias contabilizadas pelo MEP). Em seguida, são informados na DFC as variações para mais ou para menos ocorridas em todos os grupos de contas do Ativo Circulante (exceto das disponibilidades) e do Passivo Circulante, chegando-se, assim, ao resultado gerado ou consumido pelas atividades operacionais. O cuidado a ser tomado refere-se a não inclusão, nos cálculos, dos valores dos juros sobre o Capital Próprio, bem como dos dividendos calculados com base no resultado final, uma vez que correspondem a destinações do resultado que não foram pagas no exercício findo.

Na DFC Direta, o resultado das Atividades Operacionais é demonstrado em função dos recebimentos e dos pagamentos ocorridos durante o exercício. Nesse caso, é apresentado, inicialmente, o total dos valores recebidos de clientes, bem como o total dos valores pagos a

fornecedores e empregados. Em seguida, são evidenciados os pagamentos feitos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social, os pagamentos de contingências, os recebimentos por reembolso de seguros, os recebimentos decorrentes de lucros e dividendos de subsidiárias para, finalmente, ser informado o valor líquido decorrente do confronto entre os demais recebimentos e pagamentos ocorridos no período e não incluídos nos itens anteriores.

9.6.9 Exemplos práticos

Exemplo prático 1 — DFC Indireta

Veja, agora, como ficará a Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Indireto, da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A referente ao exemplo Prático desenvolvido na Seção 8.4.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Indireto)
Exercício findo em: 31/12/x1

DESCRIÇÃO	R$
1. FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	
· Resultado do Exercício/Período	382.905
· Ajustes para Conciliar o Resultado às Disponibilidades Geradas pelas Atividades Operacionais	
· Depreciação e Amortização	28.500
· Resultado na Venda de Ativos Não Circulantes	20.000
· Equivalência Patrimonial	(120.000)
· Recebimento de Lucros e Dividendos de Subsidiárias	
· Variações nos Ativos e Passivos	
· (Aumento) Redução em Contas a Receber	(691.500)
· (Aumento) Redução dos Estoques	(53.000)
· (Aumento) Redução em Desp. Exerc. Seg.	(72.000)
· Aumento (Redução) em Fornecedores	291.000
· Aumento (Redução) em Contas a Pagar e Provisões	593.045
· Aumento (Redução) no Imposto de Renda e Contribuição Social	102.050
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades Operacionais	481.000
2. FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	
· Compras de Imobilizado	(50.000)
· Aquisição de Ações/Cotas	
· Recebimentos por Vendas de Ativos Não Circulantes	10.000
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Investimentos	(40.000)

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

DESCRIÇÃO	R$
3. FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS	
· Integralização de Capital	100.000
· Pagamentos de Lucros/Dividendos	(20.000)
· Empréstimos Tomados	
· Pagamentos de Empréstimos/Debêntures	(50.000)
· Juros recebidos de Empréstimos	
· Juros pagos por Empréstimos	
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Financiamentos	30.000
4. AUMENTO (REDUÇÃO) NAS DISPONIBILIDADES(1+/–2+/–3)	471.000
5. DISPONIBILIDADES NO INÍCIO DO PERÍODO	58.000
6. DISPONIBILIDADES NO FINAL DO PERÍODO (4+/–5)	529.000

Exemplo prático 2 — DFC Direta

Veja, agora, como ficará a Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Direto, da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A referente ao exemplo prático desenvolvido na Seção 8.4.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Direto)
Exercício findo em: 31/12/x1

DESCRIÇÃO	R$
Fluxos de caixa originados de:	
1. ATIVIDADES OPERACIONAIS	
· Valores Recebidos de Clientes	2.724.000
· (–) Valores Pagos a Fornecedores e Empregados	(1900.000)
· (–) Imposto de Renda e Contribuição Social Pagos	
· (–) Pagamentos de Contingências	–
· Recebimentos por Reembolso de Seguros	–
· Recebimentos de Lucros e Dividendos de Subsidiárias	–
· Outros Recebimentos (Pagamentos) Líquidos	(343.000)
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades Operacionais	481.000
2. FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	
· Compras de Imobilizado	(50.000)
· Aquisição de Ações/Cotas	
· Recebimentos por Vendas de Ativos Não Circulantes	10.000
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Investimentos	(40.000)

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

DESCRIÇÃO	R$
3. FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS	
· Integralização de Capital	100.000
· Pagamentos de Lucros/Dividendos	(20.000)
· Empréstimos Tomados	
· Pagamentos de Empréstimos/Debêntures	(50.000)
· Juros Recebidos de Empréstimos	
· Juros Pagos por Empréstimos	
· Disponibilidades Líquidas Geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Financiamentos	30.000
4. AUMENTO (REDUÇÃO) NAS DISPONIBILIDADES (1+/–2+/–3)	471.000
5. DISPONIBILIDADES NO INÍCIO DO PERÍODO	58.000
6. DISPONIBILIDADES NO FINAL DO PERÍODO (4+/–5)	529.000

Atividades Teóricas 1

1. Responda:

1.1 O que é a Demonstração dos Fluxos de Caixa?

1.2 O que são equivalentes de caixa?

1.3 Cite três exemplos de transações que se classificam entre as atividades operacionais.

1.4 Ao olhar para uma DFC, o que o usuário deve compreender?

1.5 Como são apresentados na DFC os recursos derivados das operações, considerando-se o Método Indireto?

1.6 Como são apresentados na DFC os recursos derivados das operações, considerando-se o Método Direto?

2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:

2.1 Fluxos de Caixa compreendem o movimento ocorrido entre as Receitas e as Despesas de um exercício.

2.2 Fluxos de Caixa compreendem o movimento de entradas e saídas de dinheiro na empresa.

2.3 Para fins da DFC, o conceito de caixa é ampliado, englobando todas as contas classificadas no grupo Disponível.

2.4 São exemplos de equivalentes de caixa: caderneta de poupança, CDB e RDB pré-fixados etc.

2.5 A distribuição de dividendos, enquanto não forem pagos, deve integrar o Fluxo de Caixa.

2.6 A integralização do capital com bens de uso deve integrar a DFC.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 As transações que envolvem a consecução do objeto social da entidade, classificam-se como:

a) Atividades operacionais

b) Atividades de investimentos.

c) Atividades de Financiamentos.

d) nenhuma das alternativas.

3.2 As transações com os ativos financeiros, as aquisições ou vendas de participações em outras entidades e de ativos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços ligados ao objeto social da entidade, classificam-se como:

a) Atividades Operacionais.

b) Atividades de Investimentos.

c) Atividades de Financiamentos.

d) nenhuma das alternativas.

3.3 As transações relativas à captação de recursos dos acionistas ou cotistas e seu retorno em forma de lucros ou dividendos, à captação de empréstimos ou outros recursos, sua amortização e remuneração classificam-se como:

a) Atividades operacionais.

b) Atividades de investimentos.

c) Atividades de Financiamentos.

d) nenhuma das alternativas.

3.4 Não deve integrar a DFC:

a) recebimento de receitas operacionais.

b) resgate de aplicações financeiras, exceto as equivalentes de caixa ou outras do Ativo Circulante.

c) pagamento de juros sobre empréstimos obtidos.

d) aumentos de capital com o aproveitamento de reservas.

3.5 Em relação à DFC, é correto afirmar que:

a) entre a DFC Direta e a DFC Indireta, o que muda é somente a maneira de apresentar os Fluxos de Caixa das Atividades Operacionais.

b) o Método Indireto também é conhecido por método da reconciliação.

c) as transferências de valores classificados no PELP para o Passivo Circulante, por não movimentarem dinheiro, não devem integrar os Fluxos de Caixa.

d) todas estão corretas.

9.7 Demonstração do valor adicionado

9.7.1 Introdução

A **Demonstração do Valor Adicionado (DVA)** é mais uma das importantes inovações trazidas pela Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que promoveu alterações na Lei das Sociedades por Ações.

Esse demonstrativo que surgiu na Europa por influência da Grã-Bretanha, da França e da Alemanha tem sido cada vez mais difundido e adotado por outros países, principalmente por recomendação expressa da Organização das Nações Unidas (ONU).

O conhecimento da riqueza que será gerada e agregada por uma empresa a seus fatores de produção, por influenciar diretamente na formação do Produto Interno Bruto (PIB), tem sido fator decisivo em alguns países emergentes quando é analisada a possibilidade de autorização de implantação em seu território de empresa transnacional. Essa autorização, portanto, fica sempre condicionada a informação de como a empresa interessada irá agregar valores à economia do país ou da região em que pretende se instalar.

Por incentivo da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) — Parecer de Orientação CVM n. 24/1992 —, desde o início da década de 1990, essa demonstração já vinha sendo elaborada e divulgada pelas principais sociedades anônimas de capital aberto que operam no mercado brasileiro.

9.7.2 Conceito

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um relatório contábil que evidencia o quanto de riqueza uma empresa produziu, isto é, o quanto ela adicionou de valor a seus fatores de produção, e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, Governo, acionistas, financiadores de capital), bem como a parcela da riqueza não distribuída.

Desse modo, a DVA tem por fim demonstrar a origem da riqueza gerada pela entidade, e como essa riqueza foi distribuída entre os diversos setores que contribuíram, direta ou indiretamente, para a sua geração.

O valor adicionado que é demonstrado na DVA corresponde à diferença entre o valor da receita de vendas e os custos dos recursos adquiridos de terceiros.

Para exemplificar, consideremos que uma determinada unidade de mercadoria adquirida do fornecedor por R$ 20, tenha sido vendida pela empresa comercial por R$ 30. Nesse caso, o valor adicionado pela empresa comercial corresponde a R$ 10 (30 – 20).

Note bem que, embora a receita bruta de vendas dessa empresa comercial tenha sido de R$ 30, ela agregou à economia do país apenas R$ 10, uma vez que os outros R$ 20 representam riquezas já geradas por empresas integrantes da cadeia produtiva, porém em outras etapas da produção (agricultura, indústria, comércio atacadista e serviços).

O valor adicionado de R$ 10, portanto, corresponde a remuneração dos esforços que a empresa despendeu no desenvolvimento de suas atividades. Entre esses esforços incluem-se os empregados (fonte de mão de obra), os investidores (fonte de capital próprio), os financiadores (fonte de capitais de terceiros) e o Governo, que será remunerado por meio dos impostos como contrapartida dos benefícios sociais que oferece a toda sociedade, inclusive às empresas.

Assim, o valor adicionado gerado em cada empresa em um determinado período representa o quanto essa empresa contribuiu para a formação do PIB do País no referido período.

9.7.3 Riqueza de informações

A DVA é uma demonstração financeira (contábil) com informações de natureza social, diferente, portanto, da natureza das demais demonstrações financeiras (contábeis) exigidas pela Lei das Sociedades por Ações.

Não restam dúvidas de que a DVA representa um grande avanço para a própria ciência contábil, especialmente porque os indicadores e informações de natureza social que ela oferece atingem um universo maior de usuários ao evidenciar a riqueza gerada pela empresa e a forma como essa riqueza foi distribuída entre os empregados (salários e benefícios), acionistas (remuneração do capital investido em forma de juros e dividendos), financiadores (pagamentos de juros e do custo dos insumos adquiridos de fornecedores) e a sociedade (por meio do recolhimento dos tributos ao governo).

Entretanto, precisamos tomar cuidado para evitar supervalorizar esse demonstrativo em detrimento dos demais, que continuam perfeitamente válidos e bastante úteis pelas informações técnicas que oferecem acerca da situação patrimonial, bem como da gestão econômica e financeira do patrimônio empresarial.

Um modo bem simples de aquilatar a riqueza de informações que se pode extrair da DVA consiste em comparar o percentual de cada item que a compõem em relação ao valor adicionado nela explicitado.

Assim, pode-se conhecer o quanto a empresa gerou de riqueza e como essa riqueza foi distribuída em benefício da coletividade, bem como qual foi a parcela de contribuição de cada setor da coletividade na formação dessa mesma riqueza.

9.7.4 Elaboração da DVA

As informações contidas na DVA derivam das contas de resultado e, também, de algumas contas patrimoniais.

A exemplo do que ocorre com as demais demonstrações financeiras, no momento da elaboração da DVA, todas as contas de resultado já estão devidamente encerradas nos registros contábeis da empresa.

As contas de resultado que serão consultadas para a elaboração da DVA são todas aquelas que representam as Despesas, os custos e as Receitas, observado o Princípio da Competência.

As contas patrimoniais das quais serão extraídas informações para a elaboração da DVA são aquelas representativas das participações de terceiros (tributos sobre o lucro líquido, debenturistas, empregados, administradores etc.), bem como aquelas representativas da remuneração dos acionistas pelo capital investido (juros e dividendos).

Portanto, para elaborar a DVA, o contabilista deve coletar dados diretamente do livro Razão. Caso o livro Razão seja processado manualmente ou por meio do computador e não estejam previstas contas sintéticas que agrupem valores conforme deverão figurar na DVA, torna-se imprescindível fazer esses agrupamentos para facilitar a elaboração desse demonstrativo.

NOTA:

- Uma boa dica para a elaboração da DVA é que as informações nela apresentadas podem ser extraídas dos lançamentos de Diário relativos à contabilização do Resultado Bruto, do Resultado Líquido, das Deduções, Participações e das destinações do Resultado.

9.7.5 Estrutura da DVA

Também em relação a esse demonstrativo contábil, a lei não oferece detalhes acerca dos itens que o integrarão, deixando a normatização dessa matéria a cargo dos órgãos reguladores.

No entanto, no inciso II do artigo 188, a lei apresenta as informações mínimas que devem ser indicadas na DVA, como o valor da riqueza gerada pela companhia, sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza (empregados, financiadores, acionistas, Governo e outros), bem como a parcela da riqueza não distribuída.

9.7.6 Modelo de DVA

Veja, a seguir, o modelo elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

Companhia:
DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO
Exercício findo em:

CONTAS	EXERCÍCIO ATUAL R$	EXERCÍCIO ANTERIOR R$
1 — RECEITAS		
1.1) Vendas de Mercadorias, Produtos e Serviços		
1.2) Provisão p/ Devedores Duvidosos — Reversão/ Constituição		
1.3) Não operacionais		
2 — INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)		
2.1) Matérias-primas Consumidas		
2.2) Custo das Mercadorias e Serviços Vendidos		
2.3) Materiais, Energia, Serviço de Terceiros e Outros		
2.4) Perda/Recuperação de Valores Ativos		
3 — VALOR ADICIONADO BRUTO (1 – 2)		
4 — RETENÇÕES		
4.1) Depreciação, Amortização e Exaustão		
5 — VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3 – 4)		
6 — VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de Equivalência Patrimonial		
6.2) Receitas Financeiras		
7 — VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)		
8 — DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO*		
8.1) Pessoal e Encargos		
8.2) Impostos, Taxas e Contribuições		
8.3) Juros e Aluguéis		
8.4) Juros s/ Capital Próprio e Dividendos		
8.5) Lucros retidos/Prejuízo do Exercício		

* O total do item 8 deve ser exatamente igual ao do item 7.

NOTAS:

- É importante consultar o modelo de DVA constante do Pronunciamento Técnico CPC n. 09/2008, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, onde alguns dos itens do modelo supra, são apresentados com mais detalhes, como, por exemplo, o item 8.2 Impostos, taxas e contribuições, que no modelo do CPC está subdividido em federais, estaduais e municipais.
- É importante destacar, ainda, que a DVA também foi regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC TG 09, aprovada pela Resolução CFC n. 1.138/2008.

9.7.7 Instruções para o preenchimento da DVA

As instruções a seguir fazem parte do modelo de DVA elaborado pela Fipecafi.

Como as informações extraídas são da Contabilidade, deverão ter como base o Princípio Contábil do Regime de Competência de Exercícios.

1 — RECEITAS (soma dos itens 1.1 a 1.3)

1.1) Vendas de Mercadorias, Produtos e Serviços: inclui os valores do ICMS e IPI incidentes sobre essas Receitas, ou seja, corresponde à Receita bruta ou ao faturamento bruto.

1.2) Provisão para Devedores Duvidosos — Reversão/Constituição: inclui os valores relativos à constituição/baixa de provisão para devedores duvidosos.

1.3) Não operacionais: inclui valores considerados fora das atividades principais da empresa, tais como: ganhos ou perdas na baixa de Imobilizados, ganhos ou perdas na baixa de investimentos etc.

2 — INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (soma dos itens 2.1 a 2.4)

2.1) Matérias-primas Consumidas (incluídas no custo do produto vendido).

2.2) Custo das Mercadorias e Serviços Vendidos: não inclui gastos com pessoal próprio.

2.3) Materiais, Energia, Serviço de Terceiros e Outros: inclui valores relativos às aquisições e aos pagamentos a terceiros.
Nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidas, como materiais, serviços, energia etc. consumidos, deverão ser considerados os impostos (ICMS e IPI) incluídos no momento das compras, recuperáveis ou não.

2.4) Perda/Recuperação de Valores Ativos: inclui valores relativos ao valor de mercado de estoques e investimentos etc. (se, no período, o valor líquido for positivo, ele deverá ser somado).

3 — VALOR ADICIONADO BRUTO: diferença entre os itens 1 e 2.

4 — RETENÇÕES

4.1) Depreciação, Amortização e Exaustão: deverá incluir a despesa contabilizada no período.

5 — VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE: diferença entre os itens 3 e 4.

6 — VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA: soma dos itens 6.1 e 6.2.

6.1) Resultado de equivalência patrimonial: inclui os valores recebidos como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo. O resultado da equivalência poderá representar Receita ou Despesa; se Despesa, deverá ser informado entre parênteses.

6.2) Receitas Financeiras: incluir todas as receitas financeiras independentemente de sua origem.

7 — VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR: soma dos itens 5 e 6.

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

8 — DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO: soma dos itens 8.1 a 8.5.

8.1) Pessoal e Encargos: neste item, deverão ser incluídos os encargos com férias, 13º salário, FGTS, alimentação, transporte etc., apropriados ao custo do produto ou resultado do período (não incluir encargos com o INSS — veja tratamento a ser dado no item seguinte).

8.2) Impostos, Taxas e Contribuições: além das contribuições devidas ao INSS, Imposto de Renda, Contribuição Social, todos os demais impostos, taxas e contribuições deverão ser incluídos neste item. Os valores relativos ao ICMS e IPI deverão ser considerados como os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados dentro do Item 2 — Insumos adquiridos de terceiros.

8.3) Juros e Aluguéis: devem ser consideradas as despesas financeiras e as de juros relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo-se as despesas com *leasing*) pagos ou creditados a terceiros.

8.4) Juros sem Capital Próprio e Dividendos: inclui os valores pagos ou creditados aos acionistas. Os juros sobre o Capital Próprio contabilizados como reserva deverão constar do item "lucros Retidos".

8.5) Lucros Retidos/Prejuízo do Exercício: devem ser incluídos os lucros do período destinados às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

9.7.8 Exemplo prático

Veja, agora, como ficará a Demonstração do Valor Adicionado da empresa comercial Juliana Moura Ribeiro S/A referente ao exemplo prático desenvolvido na Seção 8.4.

Companhia: Juliana Moura Ribeiro S/A
DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO
Exercício findo em: 31/12/x1

DESCRIÇÃO	$
1 — RECEITAS	3.415.500
1.1) Vendas de Mercadorias, Produtos e Serviços	3.450.000
1.2) Provisão para Devedores Duvidosos — Reversão/Constituição	(14.500)
1.3) Não operacionais	(20.000)
2 — INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)	1.960.659
2.1) Matérias-primas Consumidas	
2.2) Custo das Mercadorias e Serviços Vendidos	1.853.659

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

DESCRIÇÃO	$
2.3) Materiais, Energia, Serviço de Terceiros e Outros	107.000
2.4) Perda/Recuperação de Valores Ativos	
3 — VALOR ADICIONADO BRUTO (1 – 2)	1.454.841
4 — RETENÇÕES	28.500
4.1) Depreciação, Amortização e Exaustão	28.500
5 — VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3 – 4)	1.426.341
6 — VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	150.000
6.1) Resultado de Equivalência Patrimonial	120.000
6.2) Receitas Financeiras	30.000
7 — VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)	1.576.341
8 — DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	1.576.341
8.1) Pessoal e Encargos	350.000
8.2) Impostos, Taxas e Contribuições	724.691
8.3) Juros e Aluguéis	40.000
8.4) Juros sobre Capital Próprio e Dividendos	381.081
8.5) Lucros Retidos/Prejuízo do Exercício	80.569

Atividades Teóricas 3

1. Responda:
   - **1.1** O que é a Demonstração do Valor Adicionado?
   - **1.2** Qual é a finalidade da DVA?
   - **1.3** Quais são as informações mínimas que devem constar da DVA, segundo determinação contida no inciso II do artigo 188 da Lei n. 6.404/1976?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - **2.1** O valor adicionado demonstrado na DVA corresponde a diferença entre o valor recebido pela venda de produtos e o valor do custo dos serviços prestados para realização da respectiva receita.
   - **2.2** O valor adicionado demonstrado na DVA corresponde a diferença entre o valor da receita de vendas e os custos dos recursos adquiridos de terceiros.
   - **2.3** O valor adicionado gerado em cada empresa em determinado período representa o quanto essa empresa contribuiu para a formação do PIB do país no referido período.
   - **2.4** As contas de resultado que serão consultadas para a elaboração da DVA são todas aquelas que representam as despesas, os custos e as receitas, observado o princípio da competência.

2.5 As contas patrimoniais das quais serão extraídas informações para a elaboração da DVA são todas aquelas constantes do Ativo Circulante.

2.6 No valor das vendas de mercadorias, produtos e serviços indicado na DVA não deve abranger os tributos incidentes sobre essas receitas.

2.7 O montante informado relativo a Provisão para Devedores Duvidosos — Reversão/Constituição não abrange o saldo da provisão não utilizado no exercício findo.

2.8 O montante do custo das mercadorias e serviços vendidos não inclui gastos com pessoal próprio, uma vez que esses gastos serão informados em outro item da DVA.

2.9 O resultado da equivalência poderá representar receita ou despesa; se despesa, deverá ser informado entre parênteses e, se receita, não precisará ser informado.

2.10 Os encargos com INSS incidentes sobre os salários deverão ser informados no grupo dos impostos, taxas e contribuições e não no grupo dos gastos com Pessoal e Encargos.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 A DVA é uma demonstração contábil com informações de natureza:

a) contábil

b) econômica

c) social

d) financeira

3.2 Além da DVA, apresentam informações de caráter social:

a) o Balanço Patrimonial.

b) a DRE.

c) a DMPL.

d) nenhuma das alternativas.

3.3 As informações indicadas na DVA deverão ter como base:

a) o Princípio da Competência.

b) o Princípio da Prudência.

c) o Princípio da Entidade.

d) o Regime de Caixa.

9.8 Notas explicativas

As **notas explicativas** são esclarecimentos que visam a complementar as demonstrações financeiras e informar os critérios contábeis utilizados pela empresa, a composição dos saldos de determinadas contas, os métodos de depreciação, os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais etc. Enfim, elas facilitam a interpretação dos dados contidos nas demonstrações financeiras.

As notas explicativas representam parte integrante das demonstrações financeiras e devem figurar logo após essas demonstrações, quando estas forem publicadas pela empresa.

Veja o que estabelece o § 5º da Lei n. 6.404/1976:

> § 5º As notas explicativas devem:
>
> I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
>
> II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
>
> III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
>
> IV – indicar:
>
> a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do Ativo;
>
> b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (artigo 247, parágrafo único);
>
> c) o aumento de valor de elementos do Ativo resultante de novas avaliações (artigo 182, § 3º);
>
> d) os ônus reais constituídos sobre elementos do Ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
>
> e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
>
> f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
>
> g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
>
> h) os ajustes de exercícios anteriores (artigo 186, § 1º); e
>
> i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Veja, agora, o que dispõem o item 114 da NBC TG 26:

> 114. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e a compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:
>
> (a) declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC (ver item 16);
>
> (b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117);
>
> (c) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e

(d) outras divulgações, incluindo:

(i) passivos contingentes (ver NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver NBC TG 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação).

9.9 Relatório da Diretoria e Opinião do Auditor Independente

9.9.1 Relatório da diretoria

Segundo a legislação atual, para fins de publicação, as companhias estão obrigadas a iniciar a apresentação de suas demonstrações financeiras, com o relatório da diretoria ou do conselho de administração. (Este segundo, nos casos em que a companhia esteja sujeita a manter o conselho de administração.)

O relatório da diretoria nada mais é que uma apresentação do Balanço Patrimonial, bem como das demais demonstrações financeiras aos acionistas.

Veja:

RELATÓRIO DA DIRETORIA:

Prezados acionistas

Em cumprimento às disposições legais e estatutárias, submetemos à apreciação de vossas senhorias o balanço patrimonial e as demais demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de x1. Estaremos à disposição de vossas senhorias em nossa sede social para quaisquer outros esclarecimentos.

São Paulo, ... de .... de x1.

A Diretoria

Quando a sociedade estiver sujeita a manter o conselho de administração, as demonstrações financeiras serão publicadas precedidas do relatório da administração, o qual apresenta maiores detalhes que o relatório da diretoria.

Enquanto o relatório da diretoria se limita em apresentar as demonstrações financeiras aos acionistas, o relatório da administração procura detalhar os dados informados nos diversos demonstrativos, comentando o desempenho da empresa no período, analisando a situação econômica e financeira em comparação com outras empresas do ramo, estudos de projeções para o crescimento a curto e a longo prazo, concluindo, normalmente, com agradecimentos a fornecedores, clientes e funcionários.

9.9.2 Opinião do Auditor Independente

Segundo estabelecem os §§ 3º e 4º do artigo 177 da Lei n. 6.404/1976, as demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados, sendo que as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão, obrigatoriamente, submetidas a auditoria por auditores independentes registrados na citada comissão.

A companhia contrata auditores independentes, os quais examinam todas as suas demonstrações contábeis (financeiras) bem como a escrita contábil e fiscal (incluindo confrontações entre registros, documentos e bens), aplicando as normas de auditoria com o intuito de comprovar a veracidade dos dados informados nas demonstrações contábeis.

O resultado da auditoria é consubstanciado em um Relatório de Auditoria, no qual o auditor independente expressa, claramente, por escrito, sua opinião sobre as demonstrações contábeis, com base na avaliação das conclusões alcançadas após a realização do seu trabalho. Nele, é descrita, também, a base que o auditor utilizou para emitir sua opinião.

O relatório do auditor independente, que pode ser emitido de forma impressa em papel ou em meio eletrônico, é composto pelas seguintes partes: título; destinatário; parágrafo introdutório; responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis; responsabilidade do auditor; opinião do auditor; outros requisitos legais e regulatórios; localidade; data; e identificação e assinatura do auditor.

Em decorrência das evidências de auditoria encontradas, o auditor poderá emitir quatro tipos de opinião: opinião sem ressalva; opinião com ressalva; opinião adversa e opinião com abstenção de opinião.

Veja, agora, um exemplo de Relatório de Auditoria, contendo opinião sem ressalva.

Esse modelo de Relatório, com as alterações que julgamos conveniente para torná-lo de mais fácil entendimento, foi extraído do apêndice da NBC TA 700, aprovada pela Resolução CFC n. 1.231/2009.

RELATÓRIO DO(S) AUDITOR(ES) INDEPENDENTE(S)
SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário)

....

(Parágrafo introdutório)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia X, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

(Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis)

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

(Responsabilidade dos auditores independentes)

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis.

Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causa da por fraude ou erro.

Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia.

Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

(Opinião do Auditor)

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X em 31 de dezembro de X1, o desempenho de suas operações, as mutações de seu Patrimônio Líquido e seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

(Outros Requisitos Legais e Regulatórios)

.....

(Localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)

.....

(Data do relatório)

.....

(Identificação e assinatura do auditor independente – pessoa física ou jurídica – nome do sócio ou responsável técnico, quando pessoa jurídica; números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório; e assinatura do auditor independente.)

Atividades Teóricas 6

1. Responda:
   - **1.1** Para que servem as Notas Explicativas?
   - **1.2** Cite, pelo menos, três indicações que as Notas Explicativas poderão conter.
   - **1.3** Em que consiste o relatório da diretoria?
   - **1.4** Como se classificam os pareceres dos auditores segundo a natureza da opinião que contém?
2. Indique se a afirmativa é falsa ou verdadeira:
   - **2.1** As Notas Explicativas facilitam a interpretação dos dados contidos nas demonstrações financeiras.
   - **2.2** As notas explicativas não representam parte integrante das demonstrações financeiras embora devam figurar logo após a Demonstração do Resultado do Exercício, quando publicada pela empresa.
   - **2.3** As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

3. Escolha a alternativa correta:

3.1 A função dos auditores independentes nas Sociedades por Ações é:

a) fiscalizar os trabalhos dos contabilistas.

b) encontrar erros para aplicar multas.

c) examinar as demonstrações financeiras, bem como todos os livros contábeis e fiscais, além de outros documentos que julgarem necessários, para verificar a veracidade dos dados contidos nas respectivas demonstrações.

d) nenhuma das alternativas.

Atividades Práticas 1

PRÁTICA 1
Companhia: Ribeiro Reis S/A
BALANÇO PATRIMONIAL
Exercício findo em: 31/12/x0

ATIVO	
ATIVO CIRCULANTE	
DISPONIBILIDADES	
Caixa	
ATIVO NÃO CIRCULANTE	100.000
Móveis e Utensílios	40.000
Total do Ativo	140.000
PASSIVO	
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	140.000
Total do Passivo	140.000

Fatos ocorridos durante o exercício de x1:

I. Compra de mercadorias, a prazo, no valor de R$ 100.000

II. Vendas de Mercadorias, a prazo, no valor de R$180.000.

III. Valores recebidos de clientes no total de R$ 150.000.

IV. Valores pagos a fornecedores, no total de R$ 60.000.

V. Energia elétrica consumida no período no valor de R$ 15.000, sendo R$ 8.000 pago em dinheiro.

VI. Impostos e Taxas pagos no período no valor de R$ 10.000.

VII. Compra de um terreno, a prazo, para uso da empresa, no valor de R$ 50.000.

VIII. Pagamento de aluguéis no valor de R$ 11.000.

Considerando-se que durante o exercício de x1 ocorreram apenas esses fatos, pede-se:

1. Escriturar os fatos citados em partidas de Diário e em Razonetes.

2. Apurar o Resultado Bruto, considerando-se que o Estoque Final de Mercadorias importou em R$ 30.000.

3. Apurar o resultado líquido do exercício:

3.1 Depreciar Móveis e Utensílios pela taxa de 10% a.a.

4. Calcular e contabilizar as seguintes deduções:

4.1 Contribuição Social sobre o Lucro pela alíquota de 10%.

4.2 Provisão para Imposto de Renda pela alíquota de 15%.

5. Calcular e contabilizar as seguintes destinações do resultado:

5.1 5% para Reserva Legal.

5.2 O restante distribuir aos acionistas.

6. Elaborar as seguintes demonstrações financeiras:

6.1 Balanço Patrimonial.

6.2 DRE.

6.3 DLPA.

6.4 DMPL.

6.5 DFC pelo Método Indireto.

6.6 DFC pelo Método Direto.

6.7 DVA.

PRÁTICA 2
Companhia: Vale do Sol S/A
BALANÇO PATRIMONIAL
Exercício findo em: 31/12/x1

ATIVO	
ATIVO CIRCULANTE	
DISPONIBILIDADES	
Caixa	100.000
Duplicatas a Receber	30.000
Estoque de Mercadorias	150.000
Total do Ativo Circulante	280.000

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

ATIVO	
ATIVO NÃO CIRCULANTE	
Imóveis	50.000
Móveis e Utensílios	40.000
(-) Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios	10.000
Total do Ativo Não Circulante	80.000
Total do Ativo	360.000
PASSIVO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Duplicatas a Pagar	50.000
Contas a Pagar	20.000
Provisão para Contribuição Social	6.000
Provisão para Imposto de Renda	10.000
Dividendos a Pagar	34.000
Total do Passivo Circulante	120.000
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	200.000
Reserva Legal	10.000
Reserva para Investimentos	30.000
Total do Patrimônio Líquido	240.000
Total do Passivo	360.000

Fatos ocorridos durante o exercício de x2:

I. Compra de mercadorias a prazo, no valor de R$ 400.000, com ICMS incluso, no valor de R$ 72.000, PIS no valor de R$ 4.000 e COFINS no valor de R$ 30.000.
II. Vendas de Mercadorias a prazo, no valor de R$ 800.000, com ICMS incluso no montante de R$ 144.000; PIS no valor de R$ 8.000 e COFINS no montante de R$ 60.000.
III. Valores recebidos de clientes, R$ 730.000.000.
IV. Valores pagos a fornecedores, R$ 280.000.
V. Aplicações financeiras de liquidez imediata efetuadas no Banco Urupês, R$ 100.000.
VI. Os sócios decidiram aumentar o capital com integralização em dinheiro no valor de R$ 100.000. O Capital ficou composto por 30.000 ações ordinárias e 100.000 ações preferenciais.
VII. Pagamentos efetuados em dinheiro:
  Contas a Pagar 20.000
  Provisão para Contribuição Social 6.000
  Provisão para Imposto de Renda 10.000
  Dividendos a Pagar 34.000
  Total 70.000
VIII. Despesas com Pessoal e Encargos incorridos no exercício no valor de R$ 120.000. Foram pagos R$ 90.000 em dinheiro. Para fins da DVA, considerar R$ 40.000 como encargos ao INSS, inclusos no montante de R$ 120.000.
IX. Aluguéis incorridos pagos durante o exercício no valor de R$ 24.000 e a pagar no exercício seguinte, R$ 5.000.
X. Despesas comerciais pagas em dinheiro no valor de R$ 30.000.
XI. Juros pagos em dinheiro, em decorrência de atrasos no cumprimento de obrigações a fornecedores de mercadorias, no valor de R$ 15.000.
XII. Despesas com materiais de consumo, pagos no valor de R$ 10.000.
XIII. Venda de um terreno, à vista, por R$ 50.000.
XIV. Compra, à vista, de computadores, por R$ 20.000.

Considerando que durante o exercício de x2, ocorreram somente os fatos citados, pede-se:

1. Contabilizar os fatos aprersentados em partidas de Diário e em Razonetes. Considerar que a empresa está sujeita ao regime não cumulativo para recolhimento do PIS e da COFINS.

2. Apurar e contabilizar o resultado operacional bruto, sabendo-se que o estoque final de mercadorias importou em R$ 130.000.

3. Apurar o resultado líquido do exercício observando os seguintes ajustes:

3.1 Apropriar Receitas sobre Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata, no montante de R$ 20.000.

3.2 Calcular e contabilizar PIS e COFINS sobre Receitas Financeiras e sobre Receitas Não operacionais, pelas alíquotas de 1% e 7%, respectivamente.

3.3 Depreciar Móveis e Utensílios pela taxa de 10% a.a.

3.4 Depreciar Computadores e Periféricos pela taxa de 20%, considerando que começaram a operar no mês de agosto.

3.5 Criar provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa à razão de 2% sobre o total de Duplicatas a Receber.

3.6 Apropriar Juros sobre o Capital Próprio, no valor de 20.000, com IR no valor de R$ 3.000.

3.7 Ajustar os saldos das contas referentes a direitos e obrigações com ICMS, PIS e COFINS.

4. Após apurar o resultado antes da tributação, calcular e contabilizar:

4.1 Provisão para Contribuição Social, pela alíquota de 10%.

4.2 Provisão para Imposto de Renda, pela alíquota de 15%.

5. Calcular e contabilizar participações no Lucro para Empregados e Administradores à razão de 10% para cada participação.

6. Calcular e contabilizar as seguintes destinações:

6.1 5% para Reserva Legal.

6.2 20% para Reservas para Investimentos.

6.3 distribuir o restante aos acionistas.

7. Elaborar as seguintes demonstrações financeiras:

7.1 Balanço Patrimonial.

7.2 Demonstração do Resultado do Exercício. Atribuir 60% das Despesas com Pessoal e Encargos para a área comercial. Para fins de cálculo do Lucro Líquido por Ação, considerar que a remuneração das ações preferenciais corresponde a duas vezes a remuneração das ações ordinárias.

7.3 DLPA.

7.4 DMPL.

7.5 DFC pelo Método Indireto.

7.6 DFC pelo Método Direto.

7.7 DVA.

PARTE IV

ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES DAS EMPRESAS COMERCIAIS (EXTINÇÃO)

CAPÍTULO 10

ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES DAS EMPRESAS COMERCIAIS

10.1 Introdução

As empresas nascem, crescem e morrem.

O nascimento de uma empresa se dá por sua constituição, cujos procedimentos já estudamos no Capítulo 2.

O crescimento ou desenvolvimento de uma empresa ocorre em função dos acontecimentos diários responsáveis pela gestão do seu patrimônio, os quais também foram estudados nos capítulos 3 a 9.

A extinção de uma empresa é constatada pelo encerramento de suas atividades e é o assunto deste capítulo.

A paralisação definitiva das atividades de uma empresa pode ocorrer por:

- transformação em outro tipo de empresa;
- incorporação por outra empresa;
- fusão com outras empresas;
- cisão total ou parcial;
- encerramento da liquidação.

O encerramento das atividades de uma empresa, a exemplo de sua abertura, está sujeito ao cumprimento de certas exigências legais, principalmente as estabelecidas pelos mesmos agentes públicos em que foi processada a sua abertura, junto aos quais se deve providenciar a sua **baixa**. Como exemplo, citamos a Junta Comercial do Estado, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria da Fazenda Estadual, a Prefeitura Municipal, o Ministério do Trabalho e Previdência Social, o IBGE e outros.

Contabilmente, o encerramento procede-se revertendo o Patrimônio Líquido aos sócios ou proprietário e transferindo todo o Patrimônio para a outra sociedade ou, se for o caso, procedendo a sua liquidação.

10.2 Transformação

10.2.1 Conceito

A **transformação** é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro **(artigo 220 da Lei n. 6.404/1976)**.

10.2.2 Transformação de empresa individual em Sociedade Limitada

Dados

Suponhamos que a empresa individual José Pereira, estabelecida na cidade de Jambeiro, neste estado, com o ramo de comércio de móveis e eletrodomésticos, resolve transformar-se em Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada com a inclusão do sócio Abrão Reis.

O Capital da empresa individual é de R$ 700.000.

Abrão Reis, o novo sócio, entrará com R$ 700.000.

A nova empresa sucessora girará sob a razão social **Pereira Reis Ltda.**

Procedimentos

Para processar a transformação, é elaborado um contrato social no qual se constata toda a circunstância da sucessão.

Contabilmente, para proceder à transformação, devem ser tomadas as seguintes providências:

a. levantar o Balanço Patrimonial da empresa individual José Pereira, apurando, assim, a situação real do estabelecimento;

b. encerrar os livros da empresa individual, baixando-se todos os valores ativos e passivos, transferindo-os para a nova empresa sucessora;

c. proceder à abertura dos livros da nova sociedade, mediante os lançamentos de abertura, sendo o Capital realizado:

- pelo sócio José Pereira, com o Ativo e com o Passivo de sua empresa individual;
- pelo sócio Abrão Reis, com a importância em dinheiro entregue no ato, conforme cláusulas do contrato de constituição.

Vamos aos fatos:

a. Balanço Patrimonial da empresa de José Pereira, na data da transformação:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	50.000	Fornecedores	300.000
Mercadorias	850.000	Capital	700.000
Móveis e Utensílios	100.000		
TOTAL	1.000.000	TOTAL	1.000.000

Os procedimentos legais necessários para a baixa da empresa individual correspondem ao preenchimento da documentação própria, que deverá ser entregue nas repartições públicas respectivas, bem como a entrega da documentação da nova sociedade.

b. Encerramento dos livros da empresa individual

De posse do contrato social, faremos:

Reversão do Patrimônio Líquido ao titular da empresa individual

(1) Capital

a Titular conta Capital em Reembolso

Reversão do Capital da empresa individual pela alteração constante do contrato social de constituição da sucessora Pereira Reis Ltda. *700.000*

Encerramento dos saldos das contas do Ativo, transferindo-as para a nova sociedade

(2) Pereira Reis Ltda. conta Transformação

a Diversos

Pela transferência dos valores ativos para a nova sociedade, em virtude de sua transformação em Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada:

a Caixa

Saldo conf. Balanço *50.000*

a Mercadorias

Saldo conf. Balanço *850.000*

a Móveis e Utensílios

Saldo conf. Balanço *100.000* *1.000.000*

> **NOTA:**
> - Após o lançamento 1 deixou de haver Patrimônio Líquido na empresa individual, pois foi revertido ao titular, fazendo constar uma conta de Obrigação Titular conta Capital em Reembolso no lugar da conta Capital do Patrimônio Líquido.

Encerramento dos saldos das contas do Passivo, transferindo-as para a nova sociedade

(3) Diversos

a Pereira Reis Ltda. conta Transformação

Pela transferência dos valores passivos para a sociedade sucessora desta:

Fornecedores

Saldo conf. Balanço *300.000*

Titular conta Capital em Reembolso

Saldo conf. Balanço *700.000* *1.000.000*

Com esses três lançamentos, encerramos os livros contábeis da empresa individual José Pereira.

> **NOTA:**
> - Para facilitar seu entendimento, sugerimos que você acompanhe todos os lançamentos de Diário, elaborando os respectivos Razonetes à parte, sempre começando com os saldos das contas constantes dos Balanços do início de cada caso apresentado.

Veja, a seguir, os lançamentos contábeis de abertura da sociedade Pereira Reis Ltda.:

c. Abertura dos livros da sociedade Pereira Reis Ltda.

Mediante o contrato social devidamente arquivado na Junta Comercial do Estado, procederemos:

Constituição do Capital

(1) Quotistas conta Capital a Realizar

a Capital

Capital social de Pereira Reis Ltda., constituído conf. contrato social arquivado na Junta Comercial sob n. 42.895, em sessão do dia 01/02, pela transformação da empresa individual José Pereira e subscrita como segue:

José Pereira conta Quotas a Realizar

Sua subscrição de 700 quotas................................ *700.000*

Abrão Reis conta Quotas a Realizar

Sua subscrição de 700 quotas................................ *700.000* *1.400.000*

Transferência dos valores ativos da empresa individual

(2) Diversos

a José Pereira conta Transformação

Pela transferência dos valores ativos da empresa individual José Pereira conf. contrato social de constituição desta data como segue:

Caixa

Pelo saldo desta conta *50.000*

Mercadorias

Pelo saldo desta conta *850.000*

Móveis e Utensílios

Pelo saldo desta conta *100.000* *1.000.000*

Transferência dos valores passivos da empresa individual

(3) José Pereira conta Transformação

a Diversos

Pela transferência dos valores passivos recebidos da empresa individual extinta, conf. contrato de constituição desta:

a Fornecedores

Saldo desta conta *300.000*

a Titular conta Capital em Reembolso

Saldo desta conta 700.000   1.000.000

Realização do Capital subscrito

Sócio Abrão Reis, em dinheiro:

(4) Caixa

a Quotista conta Capital a Realizar

Abrão Reis conta Quotas a Realizar

Sua realização 700.000

José Pereira com seu crédito por meio da conta Titular conta Capital em Reembolso:

(5) Titular conta Capital em Reembolso

a Quotistas conta Capital a Realizar

José Pereira conta Quotas a Realizar

Sua realização de 700 quotas subscritas por transferência dos valores ativos e passivos da empresa individual José Pereira 700.000

Foram concluídos os procedimentos e feita a transformação da empresa individual José Pereira, devidamente encerrada para Pereira Reis Ltda., a qual recebeu, por transferência, todo o Patrimônio daquela e, ainda, uma importância em dinheiro correspondendo à parte do Capital realizado pelo sócio Abrão Reis.

Após esses procedimentos, estão abertos os livros da sociedade Pereira Reis Ltda.

Veja, a seguir, um exemplo de transformação de Sociedade Limitada em Sociedade Anônima.

10.2.3 Transformação de Sociedade Limitada em Anônima

Os critérios contábeis da transformação são os já estudados no caso anterior. Entretanto, os procedimentos necessários para abertura da Sociedade Anônima apresentam peculiaridades próprias desse tipo de sociedade, conforme já estudado no Capítulo 2. Vamos ao exemplo.

Dados

Suponhamos que a empresa Comercial J. Cardoso Ltda., constituída pelos sócios José de Oliveira e Américo Cardoso, deseja transformar-se em Sociedade Anônima por inclusão de mais um sócio, o Sr. Hélio Costa.

Os sócios da extinta J. Cardoso Ltda. participam com igualdade no Capital.

Procedimentos

Contabilmente, para proceder à transformação, devem ser tomadas as seguintes providências:

a. levantar o Balanço Patrimonial da sociedade a ser extinta, apurando, assim, a situação real do estabelecimento;

b. encerrar os livros da sociedade em extinção, baixando-se todos os valores ativos e passivos, transferindo-os para a nova empresa sucessora;

c. proceder à abertura dos livros da nova sociedade.

Vamos aos fatos:

a. Balanço Patrimonial de J. Cardoso Ltda., levantado na data da transformação:

ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Caixa	70.000	Fornecedores	100.000
Bancos conta Movimento	10.000	Impostos a Pagar	60.000
Mercadorias	400.000	Soma	160.000
Duplicatas a Receber	130.000		
Soma	610.000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Capital	600.000
ATIVO NÃO CIRCULANTE			
Móveis e Utensílios	150.000		
TOTAL	760.000	TOTAL	760.000

A nova sociedade girará sob a razão social J. Cardoso S/A, com o ramo de atividade de comércio de material de construção:

- Capital de R$ 900.000, a ser subscrito pelos três sócios, em partes iguais.
- Serão emitidas 900.000 ações ordinárias, no valor nominal de R$ 1 cada.

O capital da nova sociedade será realizado da seguinte forma: os acionistas José de Oliveira e Américo Cardoso, ambos quotistas da empresa J. Cardoso Ltda., realizarão o

valor das suas ações entregando o Ativo e o Passivo da sociedade extinta, e o acionista Hélio Costa realizará suas ações em dinheiro.

b. Encerramento dos livros da sociedade J. Cardoso Ltda.

Os lançamentos correspondentes ao encerramento dos livros da empresa a ser extinta são semelhantes aos da extinção da empresa individual (ver p. 405). Sendo assim, apresentaremos apenas o roteiro e você deverá elaborá-los à parte.

Veja:

- Reversão do Patrimônio Líquido aos sócios.
- Encerramento dos saldos das contas do Ativo, transferindo-as para a nova sociedade.
- Encerramento dos saldos das contas do Passivo, transferindo-as para a nova sociedade.

NOTAS:

- As contas do Ativo serão creditadas debitando-se, em contrapartida, a conta J. Cardoso S/A conta Transformação.
- As contas do Passivo, por sua vez, serão todas debitadas, creditando-se, em contrapartida, também a conta J. Cardoso S/A conta Transformação.
- Após efetuar os três lançamentos indicados, estarão encerrados os livros da Sociedade Limitada, que ficará extinta. Veja, a seguir, os registros necessários à fundação da S/A, observando-se as exigências legais contidas na Lei n. 6.404/1976.
- O documento utilizado para registro da abertura das sociedades (exceto as Sociedades por Ações, as quais são constituídas por Estatuto Social) é o contrato social, e o documento que serve para registrar o encerramento das atividades dessas mesmas sociedades chama-se **distrato social**.

c. Abertura dos livros da nova sociedade

Constituição do Capital com emissão de 900.000 ações*

(1) Ações

a Capital

Pela emissão de 900.000 ações nominativas com que constitui o Capital Social de J. Cardoso S/A por transformação da Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada J. Cardoso Ltda., conf. ata da Assembleia da Constituição devidamente registrada e arquivada na Junta Comercial do Estado, sob n. 78.149, em sessão de 02/05............ *900.000*

Subscrição das ações que compõem o capital social

(2) Acionistas conta Capital a Realizar

a Ações

Subscrição integral do Capital Social como segue:

José de Oliveira conta Capital a Realizar		
Sua subscrição de 300.000 ações com transferência do Ativo e Passivo de J. Cardoso Ltda.	*300.000*	
Américo Cardoso conta Capital a Realizar		
Idem ref. a sua parte	*300.000*	
Hélio Costa conta Capital a Realizar		
Sua subscrição de 300.000 ações a ser realizada em dinheiro	*300.000*	*900.000*

Realização do capital social

Realização pelo sócio Hélio Costa:

(3) Caixa

a Acionistas conta Capital a Realizar

Hélio Costa conta Capital a Realizar

Valor recebido ref. à realização de 300.000 ações subscritas............ *300.000*

Realização pelos sócios José de Oliveira e Américo Cardoso, com transferência dos valores ativos e passivos da sociedade extinta:

Por transferência dos valores ativos:

(4) Diversos

a J. Cardoso Ltda. conta Transformação

Valor do Ativo recebido da empresa antecessora, em virtude de transformação de sua forma social como segue:

* Este lançamento pode ser suprimido, uma vez que o artigo 80 da Lei n. 6.404/1976 determina que as ações devem ser totalmente subscritas pelo menos por duas pessoas.

Caixa
Saldo desta conta 70.000
Bancos conta Movimento
Saldo desta conta 10.000
Mercadorias
Saldo desta conta 400.000
Duplicatas a Receber
Saldo desta conta 130.000
Móveis e Utensílios
Saldo desta conta 150.000 760.000

Por transferência dos valores passivos:

(5) J. Cardoso Ltda. conta Transformação
a Diversos
Valores passivos recebidos da sociedade sucessora, em virtude de transformação de sua forma social como segue:
a Fornecedores
Saldo desta conta 100.000
a Impostos a Pagar
Saldo desta conta 60.000
a Quotistas conta Capital em Reembolso
Saldo desta conta 600.000 760.000

Pela realização das ações subscritas em valores ativos e passivos da sociedade transformada.

A realização após a transferência dos valores ativos e passivos (lançamentos 4 e 5) ocorre debitando-se a conta Quotistas conta Capital em Reembolso e creditando-se, em contrapartida, a conta Acionistas conta Capital a Realizar, já que a primeira representa crédito dos acionistas para a sociedade e a segunda, crédito da sociedade para os acionistas. Veja o lançamento:

(6) Quotistas conta Capital em Reembolso
a Acionistas conta Capital a Realizar

Transferência que se processa do valor correspondente ao Patrimônio Líquido da sociedade J. Cardoso Ltda., tendo em vista a transformação conforme ata da constituição arquivada na Junta Comercial do Estado sob n. ______ , em sessão de ___ /___ /___ , como realização das ações subscritas:
José de Oliveira conta Capital a Realizar
Pela realização de suas ações subscritas, com o saldo de suas quotas revertidas da sociedade extinta, para a sociedade sucessora 300.000
Américo Cardoso conta Capital a Realizar
Idem 300.000 600.000

Depósito das importâncias recebidas em dinheiro:

(7) Banco conta Especial
Banco do Brasil S/A
a Caixa
Depósito em dinheiro no valor recebido como realização do capital social desta companhia nos termos do inciso III do art. 80 da Lei n. 6.404/1976 .... 370.000

Transferência do depósito em conta Especial para a conta Movimento:

(8) Bancos conta Movimento
Banco do Brasil S/A
a Bancos conta Especial
Banco do Brasil S/A
Pela liberação do depósito conf. art. 80, inciso III, da Lei n. 6.404/1976, após a companhia ter adquirido sua plena forma jurídica, com abertura da conta Movimento n. 784, conf. recibo n. 310, desta data 370.000

Com esse lançamento, concluímos os procedimentos necessários à abertura da Sociedade Anônima e ao encerramento da Sociedade Limitada.

10.3 Incorporação

10.3.1 Conceito

A **incorporação** é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede todos os direitos e obrigações (**artigo 227 da Lei n. 6.404/1976**).

10.3.2 Incorporação de Sociedade Limitada por Sociedade Anônima

Dados

Suponhamos que a empresa Mercadão da Construção S/A incorpore, em seu Patrimônio, a empresa Lajes Eterna Ltda.

A Mercadão da Construção S/A, incorporando o Patrimônio de Lajes Eterna Ltda. a seu Patrimônio, acarretará aumento do Capital e desaparecimento da sociedade Lajes Eterna Ltda.

Procedimentos

Contabilmente, para proceder à incorporação, devem ser tomadas as seguintes providências:

a. Levantar o Balanço Patrimonial da(s) sociedade(s) a ser(em) extinta(s), apurando, assim, a situação real do(s) estabelecimento(s).

b. Encerrar os livros da(s) sociedade(s) em extinção, baixando-se todos os valores ativos e passivos, transferindo-os para a empresa incorporadora.

c. Providenciar o registro do aumento do Capital da empresa incorporadora, com a transferência dos valores ativos e passivos da(s) extinta(s).

A empresa Lajes Eterna Ltda. possui o seguinte Patrimônio:

a. Balanço Patrimonial de Lajes Eterna Ltda.

ATIVO		PASSIVO	
Bancos	100.000	Fornecedor	850.000
Mercadorias	600.000	Capital Social	400.000
Duplicatas a Receber	200.000		
Promissórias a Receber	300.000		
Móveis e Utensílios	50.000		
TOTAL	1.250.000	TOTAL	1.250.000

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

b. Encerramento dos livros da sociedade Lajes Eterna Ltda.

NOTAS:

- Deixaremos de apresentar os lançamentos correspondentes, uma vez que são semelhantes aos casos explicados anteriormente. Porém, sugerimos que o estudante os faça à parte.
- Os valores ativos e passivos dessa empresa serão transferidos para a conta Mercadão da Construção S/A conta Incorporação.

Vamos, agora, aos registros contábeis da incorporadora.

c. Incorporação — Registros contábeis na sociedade incorporadora

Subscrição das 400.000 ações pelos sócios Nelson Capelete e João Reimberg

(1) Acionistas conta Capital a Realizar
a Capital
Subscrição do aumento do Capital como segue:
Nelson Capelete conta Capital a Realizar
Sua subscrição de 200.000 ações com transferência do Ativo e do Passivo da sociedade Lajes Eterna Ltda. 200.000
João Reimberg conta Capital a Realizar
Idem 200.000   400.000

Realização do aumento do Capital por transferência dos valores ativos e passivos da sociedade extinta

Transferência dos valores ativos:

(2) Diversos
a Lajes Eterna Ltda. conta Incorporação
Pelo valor do Ativo recebido da sociedade antecessora, em virtude da incorporação:

Bancos conta Movimento

Saldo desta conta 100.000

Mercadorias

Saldo desta conta 600.000

Duplicatas a Receber

Saldo desta conta 200.000

Promissórias a Receber

Saldo desta conta 300.000

Móveis e Utensílios

Saldo desta conta 50.000 1.250.000

Transferência dos valores passivos:

(3) Lajes Eterna Ltda. conta Incorporação

a Diversos

Pelo valor do Passivo recebido da sociedade antecessora, em virtude de incorporação:

a Fornecedores

Saldo desta conta 850.000

a Quotistas conta Capital em Reembolso

Saldo desta conta 400.000 1.250.000

Realização do Capital subscrito pelos valores ativos e passivos da sociedade incorporada:

(4) Quotistas conta Capital em Reembolso

a Acionistas conta Capital a Realizar

Transferência que se processa da primeira para a segunda das contas supra, para realização das ações subscritas, como segue:

Nelson Capelete conta Capital a Realizar

Realização de suas ações subscritas 200.000

João Reimberg conta Capital a Realizar

Idem 200.000 400.000

Assim, ficou extinta a sociedade Lajes Eterna Ltda., cujo Patrimônio foi incorporado à empresa Mercadão da Construção S/A.

10.4 Fusão

10.4.1 Conceito

A **fusão** é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar nova sociedade, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (**artigo 228 da Lei n. 6.404/1976**).

Na fusão, todos os sócios das extintas entrarão com seus valores ativos e passivos. Entretanto, poderá ocorrer aumento de Capital, entrada ou saída de sócios.

10.4.2 Fusão de Sociedade Limitada formando nova Sociedade também Limitada

Dados

Vamos supor que as sociedades Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda. e Tecidos Xadrez Ltda. resolvam fundir-se para formar uma nova empresa, a qual terá por razão social Otávio Paduam e Cia. Ltda.

a. Dados referentes à Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda.
- Sócios: Otávio Paduam – 60% do Capital
  Xisto Ribeiro – 40% do Capital

b. Dados referentes à sociedade Tecidos Xadrez Ltda.
- Sócios: Hugo Bertonazzi – 50% do Capital
  Geraldo Carlos da Silva – 50% do Capital

Procedimentos

Contabilmente, para proceder à fusão, devem ser tomadas as seguintes providências:

a. Levantar o Balanço Patrimonial das sociedades a serem extintas, apurando, assim, a situação real de cada estabelecimento.

b. Encerrar os livros de cada sociedade em extinção, baixando-se todos os valores ativos e passivos e transferindo-os para a nova empresa sucessora.

c. Proceder à abertura dos livros da nova sociedade.

a. Balanço Patrimonial das empresas envolvidas na fusão:

Balanço Patrimonial da Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda.

ATIVO		PASSIVO	
Bancos	50.000	Fornecedores	40.000
Mercadorias	80.000	Capital	200.000
Duplicatas a Receber	60.000	Reservas	50.000
Móveis e Utensílios	100.000		
TOTAL	290.000	TOTAL	290.000

Balanço Patrimonial de Tecidos Xadrez Ltda.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	10.000	Fornecedores	60.000
Mercadorias	110.000	Capital	160.000
Duplicatas a Receber	60.000		
Móveis e Utensílios	40.000		
TOTAL	220.000	TOTAL	220.000

b. Encerramento dos livros das sociedades a serem extintas

Os procedimentos contábeis a serem efetuados, a fim de encerrar os livros de ambas as sociedades a serem extintas, são idênticos aos casos anteriormente estudados, por isso deixaremos de apresentá-los. Entretanto, o estudante deverá elaborá-los para completar o raciocínio. Lembramos, todavia, que os lançamentos de encerramento deverão ser processados nos livros das duas sociedades, independentemente, por transferência para a conta Otávio Paduam e Cia. Ltda. conta Fusão.

c. Abertura dos livros da nova sociedade

Vamos, agora, estudar os procedimentos contábeis da nova sociedade: Otávio Paduam e Cia. Ltda.

Mediante o contrato social, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado, o qual resultou da fusão das sociedades já mencionadas, cujo Capital é de R$ 410.000, correspondendo aos Capitais das duas empresas extintas, faremos:

Constituição do Capital

(1) Quotistas conta Capital a Integralizar
a Capital
Valor do Capital com que se constitui a empresa Otávio Paduam e Cia. Ltda., a qual resultou da fusão das sociedades Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda. e Tecidos Xadrez Ltda., conf. contrato social registrado na Junta Comercial do Estado sob n. 073.124, em sessão de 01/03, subscrito como segue:

Otávio Paduam conta Quotas a Realizar		
Sua subscrição de 150 quotas parte do Capital	*150.000*	
Xisto Ribeiro conta Quotas a Realizar		
Sua subscrição de 100 quotas parte do Capital	*100.000*	
Hugo Bertonazzi conta Quotas a Realizar		
Sua subscrição de 80 quotas parte do Capital	*80.000*	
Geraldo Carlos da Silva conta Quotas a Realizar		
Sua subscrição de 80 quotas parte do Capital	*80.000*	*410.000*

Realização do Capital com transferência dos valores ativos e passivos das sociedades extintas

Transferência dos valores ativos da sociedade Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda.:

(2) Diversos
a Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda. conta Fusão
Nosso recebimento dos valores ativos, transferidos pela fusão, conf. contrato social:

Bancos conta Movimento		
Saldo desta conta	*50.000*	
Mercadorias		
Saldo desta conta	*80.000*	
Duplicatas a Receber		
Saldo desta conta	*60.000*	
Móveis e Utensílios		
Saldo desta conta	*100.000*	*290.000*

Transferência dos valores passivos da sociedade Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda.:

(3) Fábrica de Tecidos Beija-flor Ltda. conta Fusão

a Diversos

Nosso recebimento dos valores passivos transferidos pela fusão, conf. contrato social:

a Fornecedores

Saldo desta conta *40.000*

a Quotistas conta Capital em Reembolso

Saldo desta conta *250.000* *290.000*

Transferência dos valores ativos da sociedade Tecidos Xadrez Ltda.:

(4) Este lançamento é semelhante ao (4) anterior.

Transferência dos valores passivos da sociedade Tecidos Xadrez Ltda.:

(5) Este lançamento é semelhante ao (3) anterior.

Realização das quotas subscritas:

(6) Quotistas conta Capital em Reembolso

a Quotistas conta Capital a Realizar

Pela realização das quotas subscritas do Capital social, conf. contrato social:

Otávio Paduam conta Quotas a Realizar

Sua realização de 150 quotas *150.000*

Xisto Ribeiro conta Quotas a Realizar

Sua realização ref. a 100 quotas *100.000*

Hugo Bertonazzi conta Quotas a Realizar

Sua realização de 80 quotas *80.000*

Geraldo Carlos da Silva conta Quotas a Realizar

Sua realização de 80 quotas *80.000* *410.000*

Após esses lançamentos, ficaram concluídos os procedimentos necessários e a sociedade Otávio Paduam e Cia. Ltda. está devidamente constituída pela fusão das duas firmas que se extinguiram.

10.5 Cisão

10.5.1 Conceito

A **cisão** é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu Patrimônio para uma ou mais sociedades constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo seu Patrimônio ou dividindo seu Capital, se houver versão parcial **(artigo 229 da Lei n. 6.404/1976)**.

10.5.2 Cisão de parte do Patrimônio de Sociedade para outra Sociedade Anônima

Dados

A empresa comercial João Mariotto S/A, composta pelos sócios João Mariotto (50% do Capital), Célio Rodrigues (25% do Capital) e Clélio Fonseca (25% do Capital), transfere, por cisão, 40% de seu Capital para a empresa Ênio Coelho S/A.

Procedimentos

Contabilmente, para proceder à cisão, devem ser tomadas as seguintes providências:

a. Levantar o Balanço Patrimonial da sociedade a ser cindida, apurando-se, assim, a situação real do estabelecimento.

b. Encerrar os livros da sociedade em cisão, baixando-se todos os valores ativos e passivos e transferindo-os para a empresa ou para as empresas sucessoras. Caso a cisão seja parcial, proceder apenas à baixa e transferência de parte dos valores ativos e passivos.

c. Proceder ao aumento do Capital da sociedade ou das sociedades que recebem por cisão o Patrimônio ou parte do Patrimônio da empresa cindida na transferência de seus valores ativos e passivos.

a. Balanço Patrimonial de João Mariotto S/A na data da cisão

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	100.000	Fornecedores	100.000
Mercadorias	500.000	Capital	1.000.000
Duplicatas a Receber	200.000		
Móveis e Utensílios	300.000		
TOTAL	1.100.000	TOTAL	1.100.000

b. Encerramento dos livros da sociedade João Mariotto S/A

Reversão de 40% do Capital aos sócios

(1) Capital
a Acionistas conta Capital em Reembolso
Pela reversão de parte do Capital, em virtude da cisão de parte do Patrimônio que se transfere para a empresa Ênio Coelho S/A, conf. alterações estatutárias em ambas as empresas:
a João Mariotto conta Capital em Reembolso
Sua parte ref. a 50% do Capital cindido 200.000
a Célio Rodrigues conta Capital em Reembolso
Idem ref. a 25% do Capital cindido 100.000
a Clélio Fonseca conta Capital em Reembolso
Idem ref. a 25% do Capital cindido 100.000 400.000

Transferência dos valores ativos para a sociedade Ênio Coelho S/A

Suponhamos que houve acordo entre as partes para a transferência de R$ 400.000, em mercadorias, para realizar a cisão.

(2) Ênio Coelho S/A conta Cisão
a Mercadorias
Pela transferência de parte do saldo desta conta, tendo em vista a cisão conf. alterações estatutárias, Nota Fiscal n. 777.788 .... 400.000

Transferência dos valores passivos

(3) Acionistas conta Capital em Reembolso
a Ênio Coelho S/A conta Cisão
Pela transferência de parte do Passivo como segue:
João Mariotto conta Capital em Reembolso
Sua parte 200.000
Célio Rodrigues conta Capital em Reembolso
Sua parte 100.000
Clélio Fonseca conta Capital em Reembolso
Sua parte 100.000 400.000

c. Registros contábeis na empresa Ênio Coelho S/A

Aumento de Capital com emissão de ações

Na sociedade Ênio Coelho S/A, que incorpora por cisão parte do Patrimônio da empresa João Mariotto S/A, serão efetuados os seguintes registros:

Subscrição das novas ações pelos sócios da empresa João Mariotto S/A.

(1) Acionistas conta Capital a Realizar
a Capital
Pela subscrição das ações correspondentes a aumento do Capital, conf. alterações estatutárias por incorporação de parte do Capital da empresa João Mariotto S/A:
João Mariotto conta Capital a Realizar
Subscrição de 200.000 ações 200.000
Célio Rodrigues conta Capital a Realizar
Subscrição de 100.000 ações 100.000
Clélio Fonseca conta Capital a Realizar
Subscrição de 100.000 ações 100.000 400.000

OBSERVAÇÃO:

- Os registros contábeis a serem efetuados na empresa Ênio Coelho S/A são semelhantes aos registros já estudados na p. 408 (transformação de Limitada em S/A). Assim, apresentamos o lançamento 1 apenas como exemplo, restando, ainda, mais três, os quais apenas serão indicados; veja os itens a seguir.

Transferência dos valores ativos resultantes da cisão.

Transferência dos valores passivos resultantes da cisão.

Realização do Capital subscrito.

No lançamento 4, a realização, conforme já estudada, será feita mediante débito na conta Acionistas conta Capital em Reembolso e crédito na conta Acionistas conta Capital a Realizar.

Assim, concluímos o exemplo de cisão. Nesse caso, parte do Patrimônio da empresa João Mariotto S/A passou para a empresa Ênio Coelho S/A. Logo, os sócios da empresa João Mariotto S/A também passaram a fazer parte da empresa Ênio Coelho S/A.

OBSERVAÇÕES:

- Nos casos de transformação, incorporação, fusão ou cisão é assegurado aos sócios o direito de se retirarem da companhia, mediante o reembolso do valor de suas ações, quotas ou parte do Capital de acordo com a forma jurídica de sua sociedade.
- Nesses casos, tanto é possível aos sócios se retirarem, como, também, aos novos sócios passarem a realizar parte do Capital.

Havendo, na sociedade em extinção, saldo suficiente em dinheiro, poderá ser efetuado o pagamento direto ao sócio retirante, e o lançamento será:

Quotistas conta Capital em Reembolso

a Caixa

Pagamento de seu crédito para retirada

conf. recibo e distrato social .... *R$*

NOTAS:

- Caso não houvesse recurso disponível, o sócio retirante poderia receber bens do Ativo em troca de suas quotas em reembolso, ou a ele poderiam ser entregues títulos para pagamento futuro, cujo direito constitui obrigação da sociedade sucessora.
- Se, porventura, houver admissão de novos sócios na transformação, incorporação, fusão ou cisão, procede-se aos lançamentos normais de aumento de Capital com subscrição e realização, observando-se as peculiaridades da forma jurídica da empresa.
- Segundo o §3º do artigo 226 da Lei n. 6.404/1976, é de responsabilidade da Comissão de Valores Mobiliários o estabelecimento de normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta.

10.6 Dissolução e liquidação

10.6.1 Dissolução

Dissolve-se uma companhia:

- de pleno direito:
  - pelo término do prazo de duração.
  - nos casos previstos no estatuto.
  - por deliberação da Assembleia Geral.
  - pela existência de um único acionista, verificado em Assembleia Geral Ordinária, se o mínimo de dois não for reconstituído até a Assembleia do ano seguinte, ressalvado o disposto no **artigo 251 da Lei n. 6.404/1976**.
  - pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.
- por decisão judicial:
  - quando anulada sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista.
  - quando for provado que não pode preencher seu fim, em ação proposta por acionista que represente 5% ou mais do Capital Social.
  - em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei.
- por decisão de autoridade administrativa competente nos casos e na forma prevista em lei especial (**artigo 206 da Lei n. 6.404/1976**).

10.6.2 Liquidação

Liquidar uma sociedade corresponde a vender seus bens à vista, receber todos os seus direitos e pagar todas as suas obrigações.

Nos termos do **artigo 208 da Lei n. 6.404/1976**, o estatuto ou a Assembleia Geral (AG) determinará o modo de liquidação e nomeará o liquidante e o Conselho Fiscal que deverão funcionar durante o período de liquidação.

Para liquidar uma sociedade, é preciso, em primeiro lugar, dissolvê-la. Depois de dissolvida (encerrada), ela conservará personalidade jurídica até a extinção, a fim de proceder à liquidação.

Assim, dissolve-se a sociedade. Ela só será extinta depois de procedida sua liquidação.

A liquidação, além de outros deveres estabelecidos na **Lei n. 6.404/1976**, fará levantar de imediato, em prazo não superior ao fixado pela Assembleia Geral ou pelo juiz, o Balanço Patrimonial da companhia; realizará o Ativo; pagará o Passivo e partilhará o remanescente entre os acionistas.

O liquidante procederá contabilmente ao encerramento das contas da sociedade, transferindo-as para a sociedade em liquidação.

Veja o que dispõe o **artigo 212 da Lei n. 6.404/1976**:

"Em todos os atos ou operações, o liquidante deverá usar a denominação social seguida das palavras "em liquidação".

10.6.3 Dissolução e liquidação de Sociedade Anônima

Dados

Suponhamos que a sociedade Ana Emília S/A, composta pelos acionistas Ana Rosa Teixeira (40% das ações), Emília Silva Morais (30% das ações) e Álvaro Caninéo (30% das ações), por deliberação da AG, efetuará sua liquidação, tendo nomeado, como liquidante, José Carlos de Souza.

Procedimentos

Contabilmente, para proceder à dissolução e liquidação de uma sociedade, devem ser tomadas as seguintes providências:

a. levantar o Balanço Patrimonial da sociedade a ser dissolvida, apurando-se, assim, a situação real do estabelecimento;
b. encerrar os livros da sociedade em dissolução, baixando-se todos os valores ativos e passivos, transferindo-os para a mesma sociedade em liquidação. Assim estará dissolvida a sociedade;
c. proceder à abertura dos livros da sociedade em liquidação, a qual receberá, por transferência, os valores ativos e passivos da sociedade dissolvida;
d. proceder aos registros correspondentes à liquidação (realização do Ativo e pagamento das obrigações);
e. apurar o resultado da liquidação;
f. encerrar os livros da sociedade em liquidação, efetuando as respectivas partilhas.

a. Nos termos da lei, o liquidante manda levantar o Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial da Empresa Ana Emília S/A

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	200.000	Duplicatas a Pagar	240.000
Duplicatas a Receber	120.000	Impostos a Pagar	180.000
Estoque de Mercadorias	400.000	Capital	1.400.000
Móveis e Utensílios	300.000	Reserva Legal	200.000
Imóveis	1.000.000		
TOTAL	2.020.000	TOTAL	2.020.000

Como vimos, a pessoa responsável pela liquidação da empresa providenciará a realização de todo o Ativo, vendendo, à vista, todos os bens e recebendo todos os direitos (poderão os bens remanescentes ser entregues aos sócios como pagamento de seus haveres). O pagamento de todo o Passivo e a partilha aos acionistas deverão ser efetuados na proporção da participação de cada um no Capital, do que remanescer.

Nesse exemplo, apresentaremos os procedimentos contábeis na ordem de sua ocorrência.

b. Encerramento dos livros da sociedade Ana Emília S/A

Reversão do Patrimônio Líquido aos sócios

(1) Capital

a Acionistas conta Liquidação

Pela reversão do Capital aos sócios, tendo em vista a liquidação da sociedade conf. deliberação da AG:

a Ana Rosa Teixeira conta Liquidação

Sua parte etc. 560.000

a Emília Silva Morais conta Liquidação

Sua parte etc. 420.000

a Álvaro Caninéo conta Liquidação

Sua parte etc. 420.000 1.400.000

---

(2) Reserva Legal

a Acionistas conta Liquidação

Pela reversão etc.:

a Ana Rosa Teixeira conta Liquidação

Sua parte ref. a 40%.. 80.000

a Emília Silva Morais conta Liquidação

Sua parte ref. a 30%.. 60.000

a Álvaro Caninéo conta Liquidação

Sua parte ref. a 30%.. 60.000 200.000

NOTA:

- As reversões acima não dão aos sócios o direito de receber as referidas importâncias, pois somente após a liquidação é que será apurado o novo Patrimônio Líquido, e este sim será distribuído em reembolso.

Encerramento das contas do Ativo com transferência para a sociedade Ana Emília S/A conta Liquidação:

(3) Ana Emília S/A conta Liquidação

a Diversos

Valor dos bens Ativos etc.:

a Caixa

Saldo desta conta 200.000

a Duplicatas a Receber

Saldo desta conta 120.000

a Estoque de Mercadorias

Saldo desta conta 400.000

a Móveis e Utensílios

Saldo desta conta 300.000

a Imóveis

Saldo desta conta 1.000.000 2.020.000

Encerramento dos saldos das contas do Passivo, com transferência para a sociedade em liquidação:

(4) Diversos

a Ana Emília S/A conta Liquidação

Pela transferência etc.:

Duplicatas a Pagar

Saldo desta conta 240.000

Impostos a Pagar

Saldo desta conta 180.000

Acionistas conta Liquidação

Saldo desta conta 1.600.000 2.020.000

Com esses quatro lançamentos, ficaram encerrados os livros da empresa Ana Emília S/A.

c. Abertura dos livros da sociedade Ana Emília S/A conta Liquidação:

Recebimento, por transferência, dos valores ativos da sociedade dissolvida:

(1) Diversos

a Ana Emília S/A conta Liquidação

Nosso recebimento dos valores ativos transferidos para liquidação, conf. deliberação da AG de ___ /___ /___ , como segue:

Caixa

Saldo desta conta 200.000

Duplicatas a Receber

Saldo desta conta 120.000

Estoque de Mercadorias

Saldo desta conta 400.000

Móveis e Utensílios

Saldo desta conta 300.000

Imóveis

Saldo desta conta 1.000.000 2.020.000

Recebimento, por transferência, dos valores passivos da sociedade dissolvida

(2) Ana Emília S/A conta Liquidação

a Diversos

Nosso recebimento etc.:

a Duplicatas a Pagar

Saldo desta conta 240.000

a Impostos a Pagar

Saldo desta conta 180.000

a Acionistas conta Liquidação

Saldo desta conta 1.600.000 2.020.000

Uma vez abertos os livros da sociedade em liquidação, por meio dos dois lançamentos apresentados, procederemos, contabilmente, à realização do Ativo e ao pagamento do Passivo.

Suponhamos que a liquidação tenha se processado como segue:

- as Duplicatas a Receber foram recebidas com 10% de desconto;
- os Imóveis foram vendidos, à vista, pelo valor do Balanço;
- os Estoques existentes, bem como os Móveis e Utensílios, serão partilhados entre os acionistas;
- as Duplicatas a Pagar foram pagas com 5% de desconto;
- os impostos a pagar foram pagos com juros de R$ 20.000;
- as despesas com a liquidação importaram em R$ 130.000 (despesas com venda de imóveis, taxas etc.).

Vamos, agora, proceder aos registros dessas operações para conhecermos o resultado da liquidação.

Realização do Ativo e pagamento do Passivo

Recebimento das Duplicatas com 10% de desconto

(3) Diversos

a Duplicatas a Receber

Duplicatas recebidas, como segue:

Caixa

Valor recebido 108.000

Despesas com Liquidação

Desconto de 10% 12.000 120.000

Venda de imóveis à vista

(4) Caixa

a Imóveis

Venda etc. 1.000.000

Pagamento de Duplicata com desconto de 5%

(5) Duplicatas a Pagar

a Diversos

Pagamento, como segue:

a Caixa

Valor pago 228.000

a Receitas com Liquidação 5% 12.000 240.000

Pagamento de impostos com juros de R$ 20.000

(6) Diversos

a Caixa

Pagamento de impostos, como segue:

Impostos a Pagar

Valor desta conta 180.000

Despesas com Liquidação

Juros 20.000 200.000

Registro dos pagamentos das demais despesas com a liquidação

(7) Despesas com Liquidação

a Caixa

Pagamento de diversas despesas com a liquidação, conf. relação 130.000

NOTA:

- Reforçamos, neste momento, que o estudante deverá acompanhar todos os procedimentos contábeis, elaborando, à parte, os respectivos Razonetes.

d. Após os lançamentos efetuados até aqui, algumas contas já foram encerradas, porém diversas contas ainda possuem saldos. Veja, a seguir, o Balancete composto apenas pelas contas que ainda possuem saldos:

Balancete de Verificação da empresa Ana Emília S/A em liquidação

N.	CONTAS	SALDO	
		DÉBITO	CRÉDITO
1	Caixa	750.000	—
2	Estoque de Mercadorias	400.000	—
3	Móveis e Utensílios	300.000	—
4	Acionistas conta Liquidação	—	1.600.000
5	Despesas com Liquidação	162.000	—
6	Receitas com Liquidação	—	12.000
	TOTAIS	1.612.000	1.612.000

Como podemos observar, existem duas contas de Resultado: Despesas com Liquidação e Receitas com Liquidação.

Vamos, portanto, apurar o Resultado da Liquidação.

e. Apuração do Resultado da Liquidação

Encerramento das contas de Despesas

(8) Resultado da Liquidação
a Despesas com Liquidação
Transferência do saldo 162.000

Encerramento das contas de Receitas

(9) Receitas com Liquidação
a Resultado da Liquidação
Transferência do saldo 12.000

Veja o Razonete da conta Resultado da Liquidação:

RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO			
(8)	162.000	(9)	12.000
(S)	150.000		

Observe que a conta Resultado da Liquidação apresenta prejuízo de R$ 150.000, o qual será distribuído aos acionistas na proporção da participação no Capital, ou seja:

- Ana: 40% = R$ 60.000
- Emília: 30% = R$ 45.000
- Álvaro: 30% = R$ 45.000

Veja, a seguir, o respectivo registro contábil.

Distribuição entre os sócios do Resultado da Liquidação

(10) Acionistas conta Liquidação
a Resultado da Liquidação
Distribuição do prejuízo da liquidação:
Ana Teixeira conta Liquidação
Sua parte 60.000
Emília Silva conta Liquidação
Sua parte 45.000
Álvaro Caninéo conta Liquidação
Sua parte 45.000 150.000

Caso houvesse lucro, ele seria distribuído na mesma proporção aos acionistas. Nesse caso, o lançamento contábil seria:

Resultado da Liquidação
a Acionistas conta Liquidação
Distribuição do lucro apurado na liquidação, como segue .... R$

Após a distribuição do Resultado da Liquidação, o Patrimônio da empresa em liquidação ficou assim:

Balanço Patrimonial da Empresa Ana Emília S/A em Liquidação

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	750.000	Acionistas conta Liquidação	1.450.000
Estoque de Mercadorias	400.000		
Móveis e Utensílios	300.000		
TOTAL	1.450.000	TOTAL	1.450.000

O liquidante poderia ter vendido as mercadorias e os móveis, mas supusemos que, por deliberação da Assembleia Geral, ficou decidido que esses bens seriam partilhados entre os acionistas como pagamento de seus haveres.

f. Partilha

Contabilização da Partilha

A partilha foi assim efetuada:

- Vários móveis, conforme laudo, avaliados em 25.000
- Acionista Ana: Mercadorias 400.000
  Dinheiro 180.000
- Acionista Emília: Móveis e Utensílios 300.000
  Dinheiro 135.000
- Acionista Álvaro: Dinheiro 435.000

Veja o registro contábil:

(11) Acionistas conta Liquidação
a Diversos
Partilha dos haveres aos acionistas na proporção da participação no Capital, pela liquidação da sociedade Ana Emília S/A, conf. prestação de contas aprovada pela Assembleia Geral convocada nesta data, para este fim:
a Caixa
Valor pago, como segue:
Ana Rosa Teixeira conta Liquidação
Valor referente a sua parte conf. recibo 180.000

Emília Silva conta Liquidação
Idem conf. recibo 135.000
Álvaro Caninéo conta Liquidação
Idem conf. recibo 435.000 750.000
a Móveis e Utensílios
Pela entrega como segue:
Emília Silva conta Liquidação
Ref. a sua parte conf. Nota Fiscal etc. 300.000
a Estoque de Mercadorias
Pela entrega como segue:
a Ana Rosa Teixeira conta Liquidação
Referente a sua parte, conf. Nota Fiscal etc. 400.000
.... 1.450.000

Assim, concluídos os procedimentos contábeis e com a aprovação das contas pela Assembleia Geral convocada para esse fim, encerrou-se a liquidação, e a companhia Ana Emília S/A está extinta.

Atividades Teóricas 1

1. Escolha, nas questões abaixo, a alternativa correta:

1.1 O encerramento das empresas se dá pela paralisação definitiva de suas atividades, que pode ocorrer por:

a) transformação, incorporação e doação de seus bens.
b) cisão e transformação.
c) transformação, cisão e liquidação.

1.2 O encerramento das atividades das empresas não está sujeito ao cumprimento de exigências legais.

a) certo
b) errado

1.3 Contabilmente, o encerramento procede-se, revertendo o Patrimônio Líquido aos sócios ou proprietários e transferindo todo o Patrimônio para outra sociedade ou procedendo a sua liquidação.

a) certo

b) errado

1.4 A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

a) certo

b) errado

2. Indique se a afirmativa é verdadeira ou falsa:

2.1 Transformação é a operação pela qual a sociedade recebe, independentemente de disposição legal ou liquidação de um tipo de empresa, todo seu Patrimônio.

2.2 Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede todos os direitos e obrigações.

2.3 Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

2.4 Cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas de seu Patrimônio para uma ou mais sociedades constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo seu Patrimônio, ou dividindo-se o seu Capital, se parcial a versão.

2.5 Uma companhia pode ser dissolvida pelo término do prazo de duração nos casos previstos nos estatutos, por deliberação da Assembleia Geral, pela existência de um único acionista ou pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

2.6 A liquidação de uma sociedade só poderá ocorrer por decisão judicial.

2.7 A autoridade administrativa competente nunca poderá promover a dissolução de uma empresa.

2.8 Liquidar uma sociedade corresponde a substituir uma empresa por outra.

2.9 A liquidação pode ser resumida nos seguintes eventos:

- Vender todos os seus bens, à vista.
- Receber todos os direitos.
- Pagar todas as suas obrigações.

2.10 Para liquidar uma sociedade, em primeiro lugar, é preciso dissolvê-la.

2.11 A sociedade depois de dissolvida já está extinta.

2.12 A sociedade só estará extinta depois de dissolvida e procedida a sua liquidação.

Atividades Práticas 1

PRÁTICA 1 — Transformação

A empresa individual Joel Ferreira transformou-se em Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, com a inclusão do sócio Antônio Carlos.

Dados:

1. Balanço Patrimonial da empresa individual Joel Ferreira, na data da transformação:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	10.000	Fornecedores	10.000
Mercadorias	20.000	Capital	50.000
Móveis e Utensílios	30.000		
TOTAL	60.000	TOTAL	60.000

2. A nova empresa terá por razão social Ferreira Comércio de Ferro Ltda., conforme contrato devidamente registrado na Junta Comercial sob n. 998.888, em sessão de 12/10, situada nesta cidade.
3. O Capital será de R$ 100.000, subscrito em partes iguais pelos sócios.
4. O Capital será realizado da seguinte maneira:
   - O sócio Joel realizará suas quotas com o Patrimônio de sua empresa individual.
   - O sócio Antônio realizará sua parte da seguinte maneira:
     - 70% em dinheiro;
     - o restante será integralizado em 90 dias.
5. O Capital da nova sociedade é composto por 100 quotas no valor de R$ 1.000 cada.

a) Encerre contabilmente os livros da empresa individual.

b) Contabilize os fatos referentes à abertura da nova sociedade.

PRÁTICA 2 — Transformação

A Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada Depósito São Carlos Ltda., composta pelos sócios José Santana e Antônio César, transforma-se em Sociedade Anônima, com a inclusão do sócio Pedro Santana.

Dados:

1. Balanço Patrimonial do Depósito São Carlos Ltda.:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	30.000	Fornecedores	20.000
Mercadorias	70.000	Títulos a Pagar	10.000
Duplicatas a Receber	40.000	Capital	170.000
Móveis e Utensílios	10.000	Reservas de Lucros	30.000
Veículos	80.000		
TOTAL	230.000	TOTAL	230.000

2. A nova sociedade terá por denominação Atacadão da CASA S/A e o Capital será de R$ 300.000, subscrito em partes iguais pelos sócios. O estatuto foi devidamente aprovado pela primeira Assembleia Geral e devidamente registrado na Junta Comercial sob n. 66.666.666, em sessão de ___/___/___.
3. A realização do Capital foi feita da seguinte maneira:
   - Os sócios José Santana e Antônio César integralizaram com o Patrimônio da empresa em extinção, por transferência.
   - O sócio Pedro Santana integralizou sua parte em dinheiro.
4. As importâncias recebidas em dinheiro foram depositadas no Banco do Brasil, em conta especial.
5. Após devidamente legalizada a empresa, o banco transfere os numerários da conta especial para a conta Movimento.

   Elabore:

   a) o encerramento dos livros da empresa Depósito São Carlos Ltda., por transferência de seu Patrimônio para a nova sociedade;

   b) a abertura dos livros da nova sociedade.

PRÁTICA 3 — Constituição, atividades e liquidação

Dados:

1. Henrique e Nelson constituíram uma empresa comercial, em 01/03, para explorar o ramo de comércio de materiais para construção, com um Capital de R$ 100.000, dividido em 100 quotas de R$ 1.000 cada. A empresa terá por razão social Nelson e Henrique Ltda., e será registrada na Junta Comercial sob n. 4.444.444, sendo o Capital subscrito em partes iguais.
2. O Capital foi assim realizado:
   - O sócio Nelson integralizou 80% de suas quotas, em dinheiro, e o restante deverá integralizar após 11 meses.

   - O quotista Henrique integralizou como segue:
     - em dinheiro: R$ 20.000;
     - em móveis: R$ 5.000 conforme;
     - em um imóvel avaliado em R$ 25.000, conforme escritura passada no cartório 2º Ofício.
3. Foi aberta, no Banco Urupês S/A, conta Movimento, com depósito de toda a importância recebida, conforme recibo n. 6.656.
4. Foram pagas, através do cheque n. 1 do Banco Urupês S/A, despesas com a legalização da empresa: R$ 2.000.
5. Compra, a prazo, de José Pedro Portugal S/A, de um caminhão marca Ford, no valor de R$ 60.000, para pagamento em 30 dias.
6. Pagamento de despesas de combustível (R$ 1.200), conforme cheque n. 2 do Banco Urupês S/A e Nota Fiscal n. 0033 do Posto Mangueira Ltda.
7. Compra de mercadorias, à vista, conforme Nota Fiscal n. 8.848; de Israel Ferreira S/A, no valor de R$ 15.000, pago com cheque n. 3 do Banco Urupês S/A.
8. Compra de mercadorias, a prazo, de Constantino Bakaukas S/A, com aceite de cinco Duplicatas, n. 1 a 5, vencimentos de 30 em 30 dias, referente à Nota Fiscal n. 7.757, no valor de R$ 80.000.
9. Venda de mercadorias, à vista, conforme Notas Fiscais n. 1 a 170: R$ 134.000.
10. Pagamento, em dinheiro, de despesas de água e esgoto no valor de R$ 200.
11. Pagamento de despesas com energia elétrica no valor de R$ 400.
12. Pagamento de despesas com telefones no valor de R$ 300, em dinheiro.
13. Pagamento de Duplicata n. 1 a Constantino Bakaukas, com 10% de juros, em dinheiro.
14. Depósito no Banco Urupês S/A de R$ 70.000, em dinheiro, conforme recibo n. 111.

    Pede-se:

    a) Contabilize os fatos apresentados.

    b) Levante o Balancete de Verificação em 31/12.

    c) Proceda aos seguintes ajustes:
    - Apurar o resultado da conta Mercadorias, sendo o Estoque Final de R$ 55.000.
    - Depreciar Veículos à taxa de 20% a.a. Móveis e Utensílios à taxa de 10% a.a.

    d) Apure o Resultado do Exercício:
    - Calcular e contabilizar a Provisão para Contribuição Social à taxa de 10%.
    - Calcular e contabilizar a Provisão para o Imposto de Renda, à taxa de 30%.
    - Se houver lucro líquido, distribuído aos sócios na proporção da participação de cada um no capital da sociedade.

e) Elabore, ainda:
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Balanço Patrimonial.

f) Depois de elaborado o Balanço Patrimonial, em 01/01 do exercício seguinte, a empresa foi liquidada por vontade dos sócios. Assim, proceda à contabilização da liquidação, sabendo que:
- todos os direitos foram recebidos nessa data;
- todas as obrigações foram pagas nessa data;
- as despesas com a liquidação são de R$ 3.000;
- os bens remanescentes foram partilhados.

PRÁTICA 4 — Constituição, atividades, transformações, liquidação

Contabilize os seguintes eventos:

1. Henrique Grizante inicia suas atividades, em 1/3/x1, para explorar o ramo de comércio de eletrodomésticos em geral, com um Capital em dinheiro no valor de R$ 100.000, conforme registro na Junta Comercial sob n. 11.221.122, em sessão de ___/___/___.
2. Compra de mercadorias, a prazo, conforme Nota Fiscal n. 757, da Casa São Paulo: R$ 60.000 com ICMS de R$ 10.200.
3. Em 15/03, Henrique Grizante resolve transformar sua empresa individual em Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, com a inclusão do sócio Olavo Lucas, o qual subscreveu o Capital em parte igual. O Capital da nova sociedade foi de R$ 200.000, sendo subscritos 50% pelas partes, conforme contrato registrado na Junta Comercial sob n. 112.233, em sessão de ___/___/___.
4. O sócio Henrique Grizante integralizou sua parte com o Patrimônio de sua empresa individual.
5. O sócio Olavo Lucas integralizou sua parte com 60% em dinheiro e o restante com um veículo.
6. Compra de mercadorias, à vista, da casa Riograndense, conforme Nota Fiscal n. 8.868 no valor de R$ 60.000.
7. Venda de mercadorias, à vista, conforme nossas Notas Fiscais n. 1 a 6 totalizando R$ 190.000.
8. Pagamento de impostos e taxas, conforme recibo no valor de R$ 1.000, em dinheiro.
9. Pagamento de aluguéis, conforme recibo n. 12 no valor de R$ 2.000, em dinheiro.
10. Em 01/05, os sócios resolveram transformar a empresa em S/A.
    Elabore:
    a) o Balanço Patrimonial na data da transformação. Para isso, evidentemente, apure o Resultado do Exercício, considerando:
    - Valor do estoque final de mercadorias: R$ 70.000.
    - Depreciação de veículos à taxa de 20% a.a.
    - Criar Provisão para Contribuição Social à taxa de 10%.
    - Criar Provisão para Imposto de Renda à taxa de 15%.
12. O sócio Olavo Lucas retira-se, recebendo sua parte em dinheiro, se houver. Caso não haja recurso, a Obrigação será caracterizada mediante nota promissória.
13. Houve entrada do novo sócio: Sr. Amadeu Pinheiro.
14. O Capital da nova sociedade será de R$ 300.000, subscrito em partes iguais pelos dois sócios.
15. O Capital será integralizado como segue:
    a) O sócio Henrique integralizará, com seus pertences, parte da sociedade extinta e o restante em dinheiro, no ato.
    b) O sócio Amadeu integralizará sua parte em dinheiro.
16. Os estatutos foram devidamente registrados na Junta Comercial, após aprovação pela Assembleia Geral, e houve depósito em conta especial de todo o valor recebido em dinheiro.
17. Depois de legalizada a nova sociedade, cuja razão social será Grizante S/A, houve transferência do depósito para conta Movimento.
18. Compra, a prazo, de Móveis e Utensílios, conforme Nota Fiscal n. 199 da Casa Paulista S/A, no valor de R$ 7.000, conforme aceite de duas Duplicatas para 30 e 60 dias, respectivamente.
19. Venda de mercadorias, a prazo, a Valério e Cia., conforme Nota Fiscal n. 111 e Duplicata n. 1 no valor de R$ 30.000.
20. Pagamento ao fornecedor Casa São Paulo de R$ 50.000, com 10% de juros.
21. Vendas de mercadorias, à vista, no valor de R$ 110.000, conforme nossas Notas Fiscais n. 10 a 30.
22. Em 05/06, os sócios resolveram liquidar a sociedade.
    Elabore o Balanço Patrimonial na data da liquidação.
    a) Para efeito de apuração do resultado, considere:
    - Valor do Estoque Final de mercadorias: R$ 5.000.
    - Depreciação de veículos à taxa de 20% a.a.
    - Criar Provisão para Contribuição Social à taxa de 10%.
    - Criar Provisão para Imposto de Renda, à taxa de 15%.

b) Para efeito de liquidação:

- Foi escolhido Laerte Teixeira para síndico, o qual providenciará a liquidação da sociedade.
- Despesas com liquidação, pagas em dinheiro, conforme recibos no valor de R$ 2.100.
- As mercadorias restantes foram vendidas com prejuízo de 50% e recebidas em dinheiro.
- Os direitos foram recebidos com 40% de desconto.
- As obrigações foram pagas com 50% de desconto.
- Foi efetuada a partilha do remanescente (Lucro ou Prejuízo).

REFERÊNCIAS

I – Obras consultadas

EISEN, Peter J. *Accounting*. 3. ed. New York: Barron's Business, 1994.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade comercial*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1976.

________. *Contabilidade geral*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 1973.

GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade básica*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1976.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al*. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JACINTHO, Roque. *Biblioteca de Ciências Contábeis*: lançamentos programados. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 1981.

MARION, José Carlos; IUDICIBUS, Sérgio de. *Contabilidade comercial*. São Paulo: Atlas, 1985.

NEPOMUCENO, F. *Novo plano de contas*. São Paulo: Thomson IOB, 2003.

WALTER, Milton Augusto. *Introdução à Contabilidade*. São Paulo: Saraiva, 1981.

II – Legislação consultada

- Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 15 dez. 1976.
- Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007 — Alterou e revogou dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de

1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

- Medida Provisória n. 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009 - Alterou e revogou dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, instituiu regime tributário de transição, além de outras providências.
- Código Civil Brasileiro. (Lei n. 10.406, de 10/01/2002 — artigos 966 a 1195).
- Código Comercial Brasileiro. (Lei n. 556, de 25/06/1850).

III – Outros documentos consultados

- Deliberação CVM n. 539, de 14 de março de 2008. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.
- Normas brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações e Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade, de 1980 a julho de 2011.
- Princípios de Contabilidade aprovados pela Resolução CFC n. 750 de 29 de dezembro de 1993, com alterações introduzidas pela Resolução CFC n. 1.282 de 28 de maio de 2010.
- Regulamentos do Imposto de Renda (RIR/99), do ICMS, da Previdência Social etc.
- Deliberações, Instruções e outros Atos Normativos expedidos pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no período 1990 a julho de 2011.
- Portarias, Pareceres e outros Atos Normativos que envolvem tributos federais, expedidos pela Secretaria da Receita Federal no período 1976 a julho de 2011.
- Normas técnicas expedidas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).
- Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

SUGESTÃO PARA APLICAÇÃO EM CURSOS COM 72 HORAS

MÊS	MATÉRIA	NÚMERO DE AULAS
FEV.	Capítulo 1, itens 1.1 e 1. 2	4
MAR.	Capítulo 1, item 1.3	1
	Capítulo 2, itens 2.1, 2.2 e 2.3	4
	Capítulo 3, item 3.1	2
	Capítulo 3, item 3.3	1
ABR.	Capítulo 3, item 3.3	1
	Capítulo 3, item 3.4	2
	Capítulo 3, item 3.6.1	1
	Capítulo 3, itens 3.6.2.1	2
	PROVA BIMESTRAL PARA APROVEITAMENTO	2
MAIO	Capítulo 3, item 3.7.3	4
	Capítulo 3, item 3.9	1
	Capítulo 4, itens 4.1.1 e 4.1.2	3
JUN.	Capítulo 4, itens 4.1.3	1
	Capítulo 5, itens 5.1 e 5.2	2
	Capítulo 5, item 5.3	2
	Capítulo 5, item 5.5 e 5.6	1
	PROVA BIMESTRAL PARA APROVEITAMENTO	2
JUL.	Capítulo 5, itens 5.5 e 5.6	1
	Capítulo 6, itens 6.1 e 6.2	2
AGO.	Capítulo 6, item 6.4	4
	Capítulo 7, itens 7.1 e 7.2	2
	Capítulo 7, item 7.3	3
SET.	Capítulo 7, item 7.3	1
	Capítulo 8, itens 8.1, 8.2 e 8.3	5
	PROVA BIMESTRAL PARA APROVEITAMENTO	2
OUT.	Capítulo 8, itens 8.1, 8.2 e 8.3	1
	Capítulo 8, itens 8.3 a 8.6 - evidenciar somente noções de deduções, participações e destinações do resultado do exercício	3
	Capítulo 9, itens 9.1 e 9.2	4
NOV.	Capítulo 9, item 9.3	2
	Capítulo 9, Prática da p. 374 (exigir somente Balanço e demonstração do resultado)	4
	PROVA BIMESTRAL PARA APROVEITAMENTO	2
	Total	72